

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA
KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANCÍ



BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Název tématu: Daňové úniky u daní ze spotřeby

Vedoucí práce: Ing. Jarmila Křížová
České Budějovice

Autor: Monika Vargová

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury.

České Budějovice, duben 2007

.....

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Jarmile Křížové a náměstkovi Celního úřadu v Táboře Ing. Ivanu Stržínkovi, za odbornou pomoc při zpracování bakalářské práce.

Obsah:

1. Úvod	
1.1 Charakteristika spotřebních daní.....	10
1.2 Způsoby, jak čelit problémům.....	11
2. Daňový únik	
2.1 Charakteristika daňového úniku.....	13
2.2 Příčiny daňového úniku.....	14
2.3 Způsoby měření daňových úniků.....	17
2.4 Právní úprava trestného činu.....	18
3. Legislativní opatření	
3.1 Legislativní úprava.....	20
3.2 Zákon o spotřebních daní.....	21
3.3 Zákon o správě daní a poplatků.....	30
3.4 Zákon o lihu.....	33
3.5 Zákon o povinném značení lihu.....	35
3.6 Směrnice EU.....	36
4. Metodika.....	39
5. Kontrola a prokázané daňové úniky u spotřebních daní	
5.1 Kontrola výroby a oběhu lihu.....	40
5.2 Způsoby daňových úniků u jednotlivých vybraných výrobků.....	40
5.3 Příklady daňových úniků v minulosti.....	41
5.4 Názorné ukázky z české daňové judikatury.....	44
6. Inkasa a nedoplatky spotřebních daní	
6.1 Inkasa spotřebních daní.....	50
6.2 Daňové nedoplatky.....	52
7. Zabránění daňovým únikům a spolupráce v rámci EU	
7.1 Zabránění daňovým únikům.....	55
7.2 Spolupráci v rámci EU.....	59
8. Závěr.....	61
9. Abstact.....	63
10. Literární přehled.....	64

1. Úvod

1.1 Charakteristika daní ze spotřeby

Daně ze spotřeby se dělí na daně univerzální a specifické. Univerzální je daň z přidané hodnoty, kde předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění v tuzemsku. Předmětem specifické neboli selektivní daně jsou vybrané výrobky jako je pivo, víno líh, tabákové výrobky a minerální oleje. Tyto spotřební daně z vybraných druhů zboží – akcízy – patří mezi nejstarší daně vůbec. Vzhledem k obsáhlému tématu je práce, po domluvě s vedoucí bakalářské práce, zaměřena na spotřební daně, konkrétně na daň z lihu.

Daně ze spotřeby představují jeden z nejvýznamnějších příjmů do státního rozpočtu. Z tohoto důvodu je nutné jejich celkovému vybranému objemu, výši sazeb u jednotlivých druhů vybraných výrobků a především kontrole věnovat dostatečnou pozornost. Daňové úniky podstatným způsobem snižují příjmy státního rozpočtu. Odhalování může být v některých případech velice obtížné a může vůči poctivým poplatníkům daní vzbuzovat nespravedlnost, která by mohla být podnětem pro další trestnou činnost v oblasti daňové. Cílem této práce je poukázat na daňové úniky v této oblasti, analyzovat změny v dané oblasti, zhodnotit, zda nová právní opatření posledních let přinesla žádaný efekt, který by vedl k jejich snížení.

Předmětem daně ze spotřeby je, jak ze samotného názvu daně vyplývá, spotřeba. Spotřební daně patří mezi daně nepřímé, zatěžují spotřebu, nikoliv majetek či příjem poplatníka. Konečný spotřebitel nemusí znát přesnou výši daně, kterou za výrobek zaplatil, což může být považováno za výhodu nepřímých daní. Spotřební daně jsou daně selektivní, to znamená, že těmto daním podléhá jen úzký okruh vybraných výrobků. Spotřeba těchto výrobků není pro člověka nezbytná. Naopak jejich spotřeba může přinášet negativní dopady v těchto oblastech:

- Zdravotní - to jsou výrobky, jejichž konzumace nebo používání poškozuje zdraví a použití není nezbytné pro člověka (nápoje obsahující líh a tabákové výrobky)
- Ekologická - spotřeba výrobků škodí životnímu prostředí (uhlovodíková paliva)

Spotřeba uvedených vybraných výrobků je poměrně konstantní, z důvodu neelastické poptávky, která je dána například závislostí na dané látce. Této skutečnosti si je stát vědom a využívá této daně k plnění stabilní funkce veřejných rozpočtů. Tyto daně plní i funkci fiskální. Zdaněním vybraných výrobků získáme dodatečné finanční prostředky do státního rozpočtu, kterými mohou být pokryty náklady například na zdravotní péči osob, které

vybrané výrobky spotřebovávají (zdravotnická zařízení, platy lékařů a psychologických poradců, léky, léčebny) nebo na obnovu životního prostředí. Každý členský stát EU si tento problém řeší do značné míry individuálně, Evropská unie se snaží tento systém harmonizovat za pomoci regulace povinné minimální sazby u vybraných výrobců.

1.2 Způsoby, jak čelit problémům:

1.2.1 Neregulovaný oběh

- rezignace státu na stanovení jakýchkoliv pravidel

1.2.2 Prohibice

- úplný zákaz konzumace lihových nápojů
- zavedena např. v USA v roce 1920, když již před 1. světovou válkou Svaz křesťanských žen pro abstinenci i jiné nátlakové skupiny bojovaly za prohibici. V roce 1919 bylo jejich úsilí korunováno tzv. Volsteadovým zákonem, který zakazoval výrobu, prodej a přepravu alkoholických nápojů v USA. Prohibice byla zrušena až v roce 1933 21. dodatkem k Ústavě USA a to na základě zjištění, že prohibice nejen nesnížila zločinnost, ale naopak znamenala vznik mnoha gangů, které pašovaly a prodávaly alkohol v ilegálních nálevnách. Prohibice měla v USA za následek nárůst spotřeby alkoholu, korupce zločinu.
- prohibice uplatňovaná v SSSR za vlády M. Gorbačova přinesla černé pálení alkoholu z cukru, který zmizel z trhu, v důsledku požívání nekvalitního alkoholu osleplo mnoho lidí
- zavedení prohibice znamená také výrazné snížení příjmů státu (nevybírání se spotřební daň)
- má značné nároky na státní orgány při kontrole dodržování prohibičních předpisů
- přináší rozvoj nelegální výroby a pašování alkoholu a to i zdravotně závadného

1.2.3 Usměrněný a kontrolovaný oběh lihu

- pro oběh a kontrolu lihu jsou zavedeny zvláštní předpisy **na základě těchto zásad:**
 - a) Gesční právo - líh může vyrábět jen ten, kdo je vybaven zvláštním oprávněním, případně může existovat státní monopol výroby lihu
 - b) Řádná evidence - evidován musí být líh vyrobený, vyskladněný, nakoupený, dovezený z ciziny
 - c) Přesná legislativa - právní normy jsou založeny na přesných, jednoznačných pojmech, které neumožňují jiný výklad

- d) Objektivní kontrola - kontrola je založena na objektivních údajích
- k tomu přistupuje opatření státu, které líh zatěžuje vyšším zdaněním oproti ostatním výrobkům a to právě z důvodu zamezení rozvoje alkoholismu, zločinnosti atd. Míra zdanění však ovlivňuje výrazně nelegální výrobu lihu.
 - v českých zemích je za základ regulace možno považovat zákon o lihu z roku 1888, který společně s prováděcími normami řešil jak fiskální otázky, tak otázky ochrany státních příjmů před daňovými úniky a to stanovením technických opatření např.:
 - přeměňování nádrží
 - ověřování a funkčnost lihoměrů, cukroměrů, LKM (lihových kontrolních měřidel)
 - vedení lihových evidencí k zúčtování hospodaření s lihem
 - metody pro laboratorní zkoušení
 - podmínky pro výdej, přepravu a příjem lihu atd.

2 Daňový únik

2.1 Charakteristika daňového úniku

Daňový únik je možné charakterizovat jako jednu z metod optimalizace daňové povinnosti. Daňový únik je takové jednání daňového subjektu, které má za cíl neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti. Pokud by se prokázalo úmyslné jednání a daňový únik ve větším rozsahu, může se jednat o trestný čin krácení daně. Často se však jedná o souběh více trestných činů. Paradoxem se může zdát, že daňové úniky jsou nejnižší v těch zemích, kde je nejvyšší zdanění. Souvisí to s úctou ke státu, dodržováním a vymáháním zákonů, právním vědomím podnikatelů i ostatní veřejnosti.

Daňové úniky je možno rozdělit do dvou základních skupin:

Legálním daňovým únikem je stav, kdy daňový subjekt využívá nedostatků v zákonech způsobem, který nebyl záměrem zákonodárce. Bránit se proti legálním daňovým únikům lze zkvalitňováním zákonů a dalších právních předpisů. Stav, kdy daňový subjekt využívá k optimalizaci své daňové povinnosti možností daných právními předpisy úmyslně se nepovažuje za daňový únik.

Nelegální daňový únik je případ, kdy daňový subjekt získává daňovou výhodu porušováním zákona. Může se jednat o daňové úniky **neúmyslné**, způsobené neúplnou informovaností daňového subjektu, nepochopením právních předpisů. Projevují se většinou u nových podnikatelských subjektů z důvodu neznalosti daňových a účetních zákonů. Tyto zákony bývají velice složité, často se mění, což uživateli značně komplikuje orientaci. Ke snížení neúmyslných daňových úniků lze napomoci zjednodušením daňových předpisů, zvýšením informační činnosti ze strany správců daně, ale dle mého názoru též samostatnou snahou subjektu o získání co nejširšího spektra potřebných vědomostí v oblasti daňového, účetního, obchodního aj. práva.

Dále může jít o daňový únik **úmyslný**, který se projevuje převážně u subjektů, které jsou již delší dobu na trhu, znají danou problematiku velice dobře, snáze se v ní orientují. Úmyslné daňové úniky jsou převážně trestnými činy daňovými. Nelegálním daňovým únikům se stát brání posílením kontrolní a vyhledávací činnosti správců daně, zejména posílením pravomocí správců daně, zkvalitňováním právních předpisů, zlepšováním analytické činnosti a přípravy kontrolních činností při správě daní. (Boněk, 2001)

Oficiální odhady stínové ekonomiky v České republice uvádějí její rozsah 5 – 10 % HDP, neoficiální až 20 – 30 mld. Kč (tj. asi 20 – 30 % HDP).

Daňový únik je složitý jev a často se týká i činnosti nadnárodních skupin v oblasti stínové investiční poptávky či praní špinavých peněz. Při odhalování těchto závažných deliktů je potom potřeba mezinárodní spolupráce. Správní orgány jednotlivých zemí při snaze zamezit těmto nadnárodním daňovým únikům spojují své síly a získávají nové pravomoci. Na základě závěrů obsažených v „Bílé knize Evropského společenství“ (1985) mají v současnosti finanční úřady členských zemí Evropské unie právo nahlížet do účetnictví zahraničních poboček domácích firem a toto právo bylo rozšířeno i na dokumenty týkající se analýzy, programování a počítačového zpracování dat, včetně zákonné možnosti vyzkoušet počítače v provozu. Na požádání musí být správním orgánům předloženy veškeré účetní výkazy a doklady, na jejichž základě byly zpracovány. Stejně tak jsou orgány veřejné správy, banky a některé další orgány povinny odpovědět na každou žádost daňových inspektorů o informace.

2.2 Příčiny daňového úniku

Obecné vysvětlení příčin daňového úniku samozřejmě neexistuje, lze je však spatřovat například ve vyjádření nesouhlasu s politickými rozhodnutími vlády, nedostatkem občanské uvědomělosti v daňové oblasti nebo v závislosti na ekonomickém prostředí. Hlavní důvody daňových úniků jsou však skryty v samotném daňovém systému.

Rozdělení příčin úniků (dle „Jean-Claude Martinez, 1995“)

2.2.1 Pokušení daňového mechanismu: daňové delikty jako „právo neodolat“

Daňové mechanismy 19. století, kde daně byly věcné a byly vyměřovány „shora“, pro daňové úniky neponechávaly téměř žádný prostor. Naproti tomu daňové mechanismy 20. století vytvořily pro vznik daňových úniků příznivé podmínky, nemluvě o podnětech k vyhýbání se daňové povinnosti. Spoléhat se při zjišťování rozsahu předmětu zdanění na poplatníka je totéž jako přímo jej vyzývat k podvodu. A doufáme-li, že podvody odhalíme pomocí kontroly, jejíž meze poplatník dobře zná, jen tím podvodníkům dodáváme jistoty.

Mechanismus zdanění: podněcování k podvodu

Vzhledem ke skutečnosti, že se daňový základ stanovuje na základě přiznání podávaného poplatníkem, je tento poplatník motivován k tomu, aby zdanitelná plnění zatajoval. Právní účinek daňových přiznání vysvětluje, proč natolik podněcují k podvádění. Platí zde totiž

presumpce správnosti a dobré víry poplatníka. Pokušení něco zatajit je velké. Je dokonce nepřímo úměrné odstrašujícímu účinku, který mají případné kontroly přiznání a možnosti jeho srovnání s jinými údaji. Rozsah daňových úniků je však přímo úměrný stupni rozvoje daňových mechanismů.

Mechanismus kontroly: jistota pro podvodníka

Daňové přiznání musí být kontrolováno. Spolehlivost daňových příjmů tedy závisí na kvalitě jeho kontroly. Disproporce mezi rozsahem úkolů finančních úřadů a jejich omezenými prostředky je totiž taková, že kontrola správnosti daňových přiznání je nutně nedostatečná. Množství různých obecně rozšířených a složitých daní vytvořilo pro příslušné orgány všech zemí obrovské úkoly, nesouměrné s prostředky, které mají pro jejich plnění k dispozici.

Nedostatečná četnost kontrol v čase je hrozivá, i když se finanční úřady jejím důsledkům snaží čelit tím, že poplatníky ke kontrole vybírají racionálně. V dnešní době je pro výběr poplatníků k účetním prověrkám a kontrolám používán speciální počítačový systém. Teoreticky tento systém umožňuje najít mezi miliony každoročně předkládaných přiznání k dani z příjmu fyzických osob určité procento těch, u kterých by případně mohla být doměřena daň. Ačkoli je však výběr čím dále tím účinnější, četnost kontrol zůstává stále velmi nízká. Odstup mezi jednotlivými kontrolami je příliš veliký a s postupem let stále narůstá. Četnost kontrol se také mění v závislosti na velikosti podniku. Podstatnou měrou se na četnosti daňových kontrol podílí i množství a skladba daňových subjektů v působnosti kontrolujícího správce daně. Například kontrola daně z příjmu fyzických osob vychází na osobu jednou za sto let.

Za těchto podmínek je pravděpodobnost odhalení daňového úniku malá, čímž se delikt stává ještě přitažlivějším. Daňový únik se stává racionální sázkou na nedostatky veřejné správy. Z hlediska rizik a zisků je nepoctivost v zájmu poplatníka. Počet pravděpodobnosti a racionální přístup k rozhodování v daňové oblasti je vede k závěru, že daňový únik je jednou z nejjistějších finančních investic. Je to hra, v níž jsou podle matematických pravidel zisky vždy vyšší než ztráty. (A to natolik, že počestný a rozvážný občan, který racionálně spravuje majetek své rodiny, může logicky dát před pro něj nepřijatelným placením daní přednost výnosnému a těžko odhalitelnému podvodu.)

2.2.2 Daňové zatížení: daňový únik jako právo na odpor

Zvýšení daňového zatížení

a) Objektivní daňové zatížení

Daňové zatížení je vyjádřeno poměrem mezi celkovou částkou daní a hrubým domácím produktem. V posledních letech je trend daňového zatížení rostoucí. Existuje však maximální hranice daňového zatížení? Samozřejmě že existuje. Ale kde ona maximální hranice leží? Tuto hranici se nepodařilo určit ani A. Lafferovi a americkým teoretikům „školy nabídky“. Ve skutečnosti je horní hranice relativní. Daňový strop se mění neboť maximální daňové zatížení není ani tak objektivním pojmem jako pohledem na věc, který závisí na ekonomické, politické a psychologické realitě dané země.

b) Pocit'ované daňové zatížení

Existuje určité psychologické daňové zatížení neboli míra tolerance vůči daním. Je chápáno jako subjektivní daňové zatížení, tj. poměr mezi celkovou výší placených odvodů a jeho celkovým příjmem před zdaněním.

Z hlediska dělení daní vyvolávají přímé daně v poplatníkovi mnohem větší dojem zátěže, než nepřímé daně zahrnuté do prodejní ceny. Další faktor ovlivňující odezvu na daně je historické stáří daně. Daně, které existují již velmi dlouho, vyvolávají menší dojem zátěže. Jako jeden z nejdůležitějších faktorů pocit'ování daňové zátěže je způsob jejího vybírání. V tomto ohledu jsou lépe snášeny daně vybírané srážkou u zdroje. Poplatník jejich existenci nepocit'uje.

Z psychologického hlediska se může daňový poplatník v prostředí politickém, které jej obklopuje, cítit přetížen. Na základě toho je právo na odpor proti přehnanému, popřípadě tíživému zdanění téměř samozřejmé. Právě to se zřejmě projevuje ve formě daňových úniků. (Martinez, 1995)

Právo na odpor proti daňovému útlaku

Právo na odpor proti daňovému tlaku se uplatňuje u volebních uren. Výkon práva na odpor proti daňovému útlaku může nabýt ale i výbušných forem. Neprojevuje se vždy v „plíživé formě“ daňového úniku, ale například ve formě daňové stávký či napadení pracovníků finančních úřadů.

2.3 Způsoby měření daňových úniků

Daňové úniky nelze měřit, lze je jen odhadnout. Způsoby zjištění odhadu daňových úniků jsou velice různé, z toho také vyplývá značný rozdíl ve výsledcích jejich stanovení.

2.3.1 Aproximativní odhady

a) V politických tvrzeních jsou používána spekulativní čísla s cílem zapůsobit na veřejné mínění. Je to tzv. metoda „od oka“, jaké se v oblasti veřejných financí používá dosti často.

b) Metodické odhady

Vědecky podloženější odhady. Tyto odhady se provádějí za pomoci ekonomických a sociologických nástrojů. Například úniky na trhu práce lze hledat průzkumem, dle reprezentativního vzorku. Jinou metodu odhadu lze použít u příjmu fyzických a právnických osob, kterou lze provést na základě daňových kontrol. Na základě statistik doměrků lze tedy také daňové úniky odhadnout.

2.3.2 Metoda reprezentativního vzorku

a) Dotazníková šetření

Tázaným osobám je položena otázka, zda v určitém roce použily služeb osob, které pracovaly načerno, či samy načerno pracovaly. Dotazník obsahuje i otázky o počtu odpracovaných hodin a hodinové mzdy, čímž lze odhadnout rozsah šedé ekonomiky.

b) Hloubková daňová kontrola reprezentativního vzorku

U vybraných poplatníků je provedena hloubková prověrka celé daňové situace. Tyto výsledky kontroly u vybraných poplatníků slouží ve statistickém zpracování jako výběrový soubor pro měření odhadu pro celého souboru poplatníků.

Měření rozsahu

Daňové úniky lze odhadnout podle rozdílu mezi spotřebou a příjmy. OECD v ČR odhaduje daňové úniky mezi dvaceti až čtyřiceti procenty HDP. Pokud by se podařilo tyto úniky snížit na polovinu, saldo státního rozpočtu v České republice by bylo v přebytku.

2.4 Právní úprava trestného činu daňového úniku a souvisejících trestných činů dle trestního zákona č. 140/1961 Sb.

2.4.1 Trestné činy proti hospodářské kázní

§ 125 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, nebo kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje, nebo kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti nebo jiným peněžitým trestem.

Stejně bude potrestán, kdo uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje v podkladech sloužících pro zápis do obchodního rejstříku anebo v takových podkladech zamlčí podstatné skutečnosti.

2.4.2 Trestné činy proti měně a trestné činy daňové

§145 Padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti

Kdo padělá nebo pozmění nálepky k označení zboží pro daňové účely nebo jiné předměty vydávané státním orgánem nebo jím zmocněnou právnickou osobou jako doklad o splnění poplatkové povinnosti v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo kdo takové nálepky nebo předměty uvádí do oběhu nebo jich užije jako pravých, bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok nebo peněžitým trestem

nebo propadnutím věci.

§ 147 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

Kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

§ 147a Zvláštní ustanovení o účinné lítosti

Trestnost neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 147) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.

§ 148 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

§148 a Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží

Kdo s nálepkami k označení zboží pro daňové účely nakládá v rozporu s právním předpisem v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo kdo v rozporu s právním předpisem uvádí do oběhu zboží bez nálepek k jeho označení pro daňové účely, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

§ 148 b Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém přiznání

Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému nebo její vymáhání, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta.

Ve všech uvedených případech je trestným činem jen **úmyslné jednání**, tzn. takové vědomé jednání, kdy pachatel chtěl uvedeným způsobem porušit či ohrozit zájem chráněný trestním zákonem, nebo věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit. Z uvedeného vyplývá, že pouhé nezaplacení přiznané daně je velmi obtížně prokazatelné jako trestný čin, zejména s přihlédnutím na nutnost prokázat úmysl pachatele daň nezaplatit.

3 Legislativní opatření daní ze spotřeby

3.1 Legislativní úprava

Legislativní úprava spotřebních daní v České republice:

Zákon o spotřebních daních 353/2003 Sb. (účinný od 1.1.2004)

Prováděcí vyhlášky k zákonu o spotřebních daních, upřesňující jeho různá ustanovení. Pro příklad uvádím jen Vyhlášku 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 nebo Vyhlášku č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů.

Zákon o správě daní a poplatků 337/1992 Sb.

Bližší k těmto předpisům uvádím dále.

Legislativní úprava v oblasti lihu v České republice:

Zákon o lihu 61/1997Sb.

Vyhláška 140/1997 Sb. Ministerstva financí o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu

Vyhláška 141/1997 Sb. Ministerstva zemědělství o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu

Bližší k těmto předpisům uvádím dále.

Okrajově se problematiky spotřebních daní z lihu (i jiných) dotýkají další zákony a k nim vydané prováděcí vyhlášky, např.:

Zákon č. 505/1990 Sb. o metrologii, který upravuje mj. způsoby a lhůty ověřování měřidel používaných v lihovarech.

Zákon č. 110/1997 Sb. o potravinách a tabákových výrobcích, který včetně vyhlášky č. 335/1997 Sb. stanoví požadavky na potravinářské výrobky, mj. na alkoholické nápoje a tabákové výrobky tedy na některé vybrané výrobky.

Zákon o povinném značení lihu 676/2004 Sb.

Vyhláška 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb. o povinném značení lihu

Legislativní úprava spotřebních daní, zejména lihu, v Evropské Unii:

Směrnice 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a kontrole výrobků podléhajících spotřební dani

Směrnice rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů

Směrnice 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů

Nařízení (ES) č. 3199/93 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně.

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

Zákon o spotřebních daních č. 353/2003 Sb. (účinný od 1.1.2004) oproti dřívější právní úpravě spotřebních daní v zákoně č. 587/1992 Sb., plně reflektuje právní rámec platný v EU určený mj. shora uvedenými Směrnicemi. Ještě před přístupem ČR k EU (ke dni 1.5.2004) tedy existovala právní norma splňující kritéria právních norem EU s drobnými výjimkami, které se staly předmětem doplňování a zpřesňování zákona a to prostřednictvím několika jeho novelizací, naposledy zákonem č. 575/2006 Sb.. Novelizace měly rovněž za úkol řešit problémy, které přinesla praxe správy spotřebních daní a to jak na straně správců daně, tak na straně daňových subjektů.

3.2.1 Zákon je členěn do těchto částí:

Část I. Obecná ustanovení

Část II. Zvláštní ustanovení – Hlava II – daň z lihu

Část III. Omezení prodeje lihovin a některých tabákových výrobků

Část IV. Značkování a barvení vybraných minerálních olejů

Část V. Značkování některých dalších minerálních olejů

Část VI. Správní delikty

Část VII. Společná, přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení

Pro zadané téma jsou významné ustanovení Části I. a Části II., které dále blíže rozvedu.

3.2.1.1 Obecná ustanovení – základní pojmy

Vybranými výrobky se označuje souhrn produktů, jimiž jsou:

- a) minerální oleje
- b) líh
- c) pivo
- d) víno a meziprodukty
- e) tabákové výrobky

Vybraným výrobkem se rozumí i produkt, výrobek, který má před svým zpracováním charakteristické vlastnosti vybraného výrobku. Vybraným výrobkem se rozumí i ten produkt, který má po svém zpracování obdobné, či jiné charakteristické vlastnosti vybraného výrobku.

Správce daně

Správce daně jsou celní úřady a celní ředitelství s místní příslušností podle sídla nebo bydliště plátce daně. Některé kontrolní úkony však mohou vykonávat také jiné orgány - územní finanční orgány, Česká obchodní inspekce, Státní zemědělská a potravinářská inspekce a obecní živnostenské úřady.

Plátce daně

je právnická nebo fyzická osoba,

- a) která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, výrobcem nebo daňovým zástupcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu nebo v souvislosti se ztrátou nebo zničením anebo jiným znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně
- b) jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit

Dle tohoto zákona jsou plátcí daně definováni kategoricky obecně. Konkrétně jejich vymezení upřesňují i jednotlivá ustanovení, která se přímo týkají případných komodit vybraných výrobků.

Základní rozdělení plátců podle právního hlediska:

- provozovatel daňového skladu
- oprávněný příjemce
- daňový zástupce
- výrobce
- ostatní osoby

Uživatel vybraných výrobků osvobozených od daně

Je právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně prodává dalšímu uživateli vybrané výrobky osvobozené od daně: uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti registrace.

Dovoz

Dovoz je propuštění vybraných výrobků do režimu volného oběhu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení

Vývoz

Vývoz je propuštění vybraných výrobků do režimu vývozu nebo do režimu pasivního zušlechťovacího styku a výstup z daňového území Evropského společenství.

Osvobození od daně

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

Podmíněné osvobození od daně

Podmíněné osvobození od daně znamená odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu.

Vybraný výrobek je v režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže je umístěn v daňovém skladu nebo dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a pro vývoz. Zákon stanoví jednoznačnou podmínku, že vybrané výrobky smí být vyráběny výhradně v daňovém skladu. Existuje jen několik výjimek výroby mimo daňový sklad – např. pěstitelské pálení, výroba tichého vína pro spotřebu v domácnosti aj.

Ukončení režimu podmíněného osvobození od daně - při dopravě se realizuje těmito způsoby:

- uvedení do volného daňového oběhu ihned po ukončení dopravy. Plátcem je oprávněný příjemce, daňový zástupce, provozovatel daňového skladu.
- po ukončení dopravy ponechání v režimu podmíněného osvobození od daně – v daňovém skladu
- zahájení další dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně

Vybrané výrobky opouštějí režim podmíněného osvobození od daně - daňový sklad těmito základními způsoby:

- uvedení do volného daňového oběhu – typicky prodej vybraných výrobků, osoba kupujícího není nijak omezena. Vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit a to plátcí – provozovateli daňového skladu. Toto realizuje prostřednictvím daňového přiznání.
- uvedení do volného daňového oběhu s osvobozením od spotřební daně – prodej vybraných výrobků, osoba se nazývá uživatelem vybraných výrobků a ve většině případů musí být na takový nákup vybraných výrobků vybavena povolením. Povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká.
- doprava vybraných výrobků – do jiného daňového skladu, oprávněnému příjemci v jiném členském státě, daňovému zástupci, vývoz do země mimo EU.

Uvedení do volného daňového oběhu

- každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně
- každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně
- každý, i protiprávní, dovoz vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně

Předmět daně

Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené. Bližší vymezení předmětu daně upravuje zákon zvlášť pro jednotlivé vybrané výrobky.

Vznik daňové povinnosti

Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství. Vznik daňové povinnosti ještě neznamená automaticky vznik povinnosti daň skutečně přiznat a zaplatit. Pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit jsou zákonem stanoveny další podmínky.

Plátce daně a vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit

Oba pojmy spolu úzce souvisí a zákon předpokládá, že pokud vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit, existuje i tomu odpovídající osoba, které má za povinnost podat daňové přiznání a daň zaplatit, tedy plátce daně. Ne ve všech případech vzniká i povinnost se ke spotřební dani registrovat. Jako téměř u všech ustanovení obecné části zákona existují i zde

specifické podmínky pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit a pro osobu plátce a to vždy konkrétně pro jednotlivé skupiny vybraných výrobků.

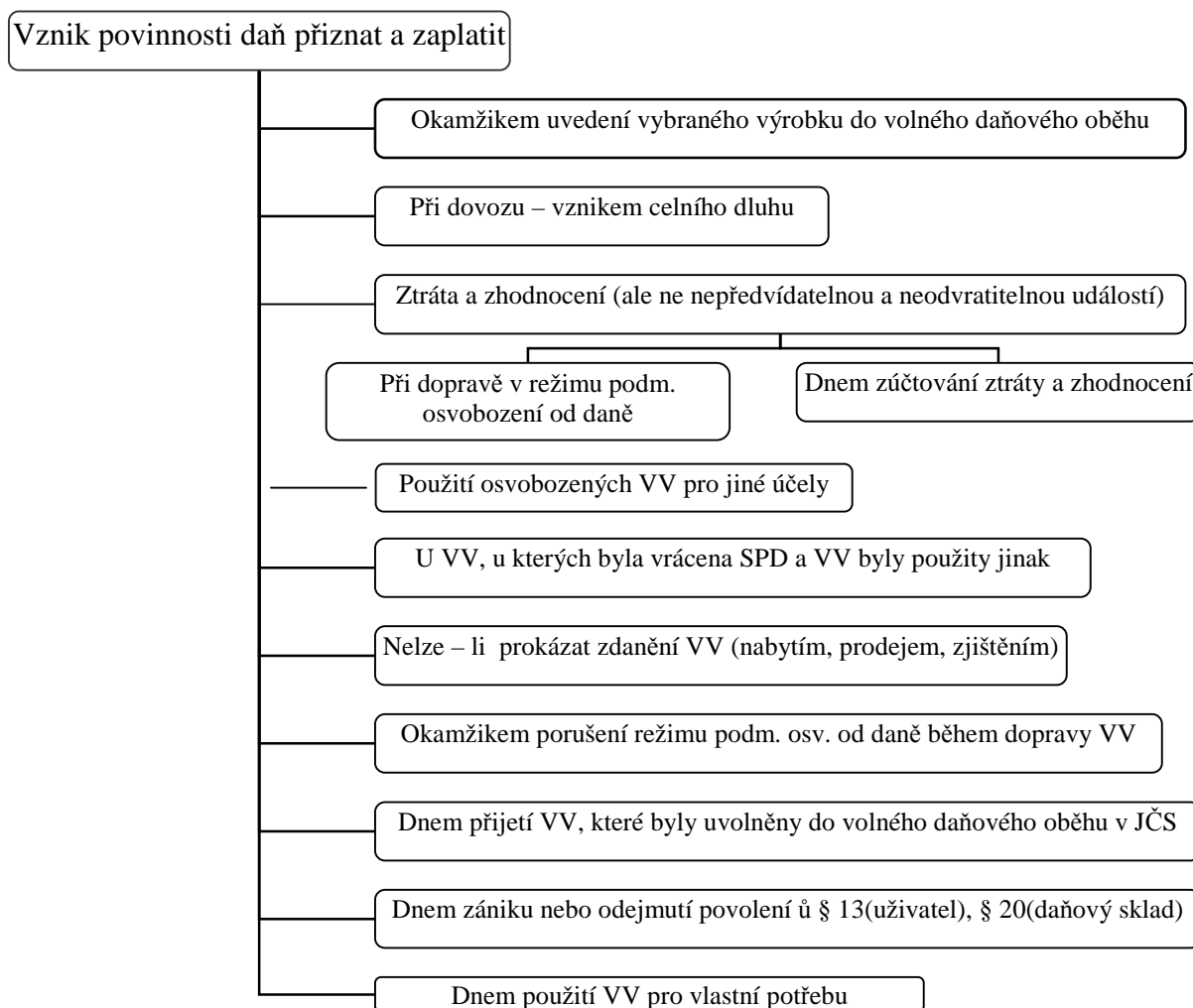
Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit

Povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.

Při dovozu vybraných výrobků vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem vzniku celního dluhu, pokud vybrané výrobky nebyly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně. Lhůta splatnosti celního dluhu je dána celními předpisy, jestliže celní dluh není zajištěn pak platba probíhá v hotovosti v den vzniku celního dluhu, popř. do 10 dnů je-li celní dluh zajištěn.

Tyto dvě situace vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit jsou základní, ostatní uvádím jen výčtem ve schématu.

Názorné schéma:



Daňový zástupce

Daňový zástupce je právnická nebo fyzická osoba se sídlem nebo místem pobytu na daňovém území ČR, která je pověřena provozovatelem daňového skladu registrovaným k dani v jiném členském státě zabezpečovat jeho jménem, na základě povolení vydaného celním ředitelstvím. Návrh na vydání povolení podává právnická nebo fyzická osoba, která má být ustanovena daňovým zástupcem, prostřednictvím místně příslušného celního úřadu. Daňový zástupce nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat.

Jde tedy o období zdanění přijatých vybraných výrobků na daňovém území ČR, a to okamžikem příjmu vybraných výrobků na sklad resp. daňovým zástupcem. Dále již daňový zástupce skladuje zdaněné vybrané výrobky a distribuce těchto vybraných výrobků je již včetně spotřební daně. (Šulc, 2005)

Daňový sklad

Daňový sklad je prostorově ohraničené místo, které je umístěné na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud zákon nestanoví jinak.

Daňový sklad lze provozovat výhradně na základě povolení, které vydává celní ředitelství na návrh podaný prostřednictvím celního úřadu. Hlavní význam daňových skladů spočívá v tom, že v těchto skladech mohou být vybrané výroby umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně. V těchto skladech mohou být také skladovány vybrané výrobky osvobozené od daně, a to některé minerální oleje a líh.

Provozovatel daňového skladu nemusí být vlastník skladovaných vybraných výrobků. Provozovatel je ale v přímém kontaktu s celními orgány a na něj se budou v rámci provozu tohoto daňového skladu obracet celní úřady.

Zákon také negativně vymezuje, co nemůžeme považovat za daňový sklad resp. ve kterých případech výroby nebo skladování vybraných výrobků taková provozovna nemůže být daňovým skladem. Daňovým skladem nemůže být např. pěstitelská pálenice vyrábějící ovocné destiláty pro pěstitele, čerpací stanice pohonných hmot, cisternové auto atd.

Zákonodárce k tomuto rozhodnutí vedl fakt, že u těchto skladů a zásobníků může docházet k častějším daňovým únikům.

Zajištění daně

Poskytnutí zajištění daně (§ 21) je nutnou podmínkou pro vydání povolení k provozování daňového skladu. Podstatou zajištění je zamezit co nejvíce daňovým únikům. Princip zajištění daně je následující. Plátce, jež vybraný výrobek vyrábí nebo dopravuje a tento výrobek nebyl uveden do volného daňového oběhu musí poskytnout správci daně, celnímu orgánu zajištění spotřební daně v částce, která je ekvivalentem výše spotřební daně, pokud by byl tento vybraný výrobek uvolněn do volného daňového oběhu. Jde o jistou finanční garanci před zneužitím nezdaněných vybraných výrobků a před případným krácením daně. Zajištění spotřební daně může být poskytnuto složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem, přičemž složiteli nevzniká nárok na úrok za složené částky, bankovní zárukou nebo ručením, pokud osobu ručitele povolí celní ředitelství nebo celní úřad. Jestliže dlužník nezaplatí daň v zákonné lhůtě její splatnosti, celní úřad jej vyzve k jejímu zaplacení. Celní úřad použije zajištění daně na úhradu daně, pokud daň není zaplacena v zákonné lhůtě splatnosti. V případě dovozu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně poskytuje zajištění daně provozovatel přijímacího daňového skladu. Jsou-li vybrané výrobky dopravovány z daňového skladu umístěného na území ČR do daňového skladu, oprávněnému příjemci nebo daňovému zástupci v jiném členském státě, provozovatel odesílajícího daňového skladu je povinen poskytnout zajištění daně ve výši daně, kterou by byl povinen přiznat a zaplatit při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Pro zamezení tvrdostí vůči provozovatelům daňových skladů je možné u subjektů, které splňují kriteria spolehlivosti požádat o snížení zajištěné částky nebo o úplné upuštění od zajištění. Taková úleva je platná na základě povolení maximálně jeden rok, lze ji však po novém poskytnutí ekonomických ukazatelů prodloužit, jde však o úlevu na kterou není právní nárok.

Oprávněný příjemce

Oprávněným příjemcem může být jakákoliv osoba, která není provozovatelem daňového skladu. Tato osoba může v rámci své podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu. Oprávněný příjemce nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat a odesílat. Oprávněný příjemce může vybrané výrobky přijímat v režimu podmíněného osvobození od daně jen na základě povolení vydaného celním ředitelstvím na návrh podaný prostřednictvím celního úřadu. (Šulc, 2005)

Daňový zástupce

Daňový zástupce je právnická nebo fyzická osoba se sídlem nebo místem pobytu na daňovém území ČR, která je pověřena provozovatelem daňového skladu registrovaným k dani v jiném členském státě zabezpečovat jeho jménem, na základě povolení a za podmínek stanovených zákonem (§ 23a), povinnosti spojené s přijímáním vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a s jejich uváděním do volného daňového oběhu. Daňový zástupce nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat.

Jde tedy o období zdanění přijatých vybraných výrobků na daňovém území ČR, a to okamžikem příjmu vybraných výrobků na sklad. Dále již daňový zástupce skladuje zdaněné vybrané výrobky a distribuce těchto vybraných výrobků je již včetně spotřební daně.

Doprava vybraných výrobků

Vybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat z daňového skladu do jiného daňového skladu pouze s průvodním dokladem (§26), pokud tento zákon nestanoví jinak.

Vybrané výrobky lze dopravovat pouze tehdy, jestliže provozovatel odesílajícího daňového skladu poskytne zajištění daně na dopravované vybrané výrobky.

Doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně patří mezi nejsledovanější režimy, které je nutno zajistit před daňovými úniky. Z tohoto důvodu jsou zaváděny do praxe průvodní doklady, které musí být spolu s těmito výrobky dopravovány. Každá doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně může být zahájena jen po předchozím souhlasu celního úřadu.

Obecná část zákona dále stanoví povinnosti pro držitele povolení, oprávnění celních orgánů k provádění kontrol, náležitosti daňových dokladů a způsob prokazování zdanění vybraných výrobků, formality pro zasílání vybraných výrobků již uvedených do volného daňového oběhu, pro jednotlivé typy povolení stanoví náležitosti a požadavky, které musí jednotliví žadatelé splnit, postup vyměřování SPD při ztrátě vybraných výrobků, dojde-li k jejich ztrátě při dopravě atd.

3.2.1.2 Zvláštní ustanovení – daň z lihu

Plátcí daně – líh:

Kromě obecných ustanovení zákona o plátcí platí pro vybrané výrobky podléhající dani z lihu navíc tyto okolnosti, za nichž se daná osoba stane plátcem:

- a) právnické osoby, které nakoupí nebo dovezou líh a výrobky obsahující líh osvobozený od daně podle § 71 odst.1 písm. a), d), f) a i)
- b) právnické a fyzické osoby, které nakoupí nebo dovezou výrobky obsahující líh osvobozený od daně podle § 71 odst.1 písm. c)
- c) právnické a fyzické osoby, které skladují ve větším množství nebo uvádějí od volného oběhu líh, pokud neprokáží, že se jedná o líh zdaněný, nebo neprokáží jeho nabytí oprávněně bez daně, který je předmětem daně, s výjimkou lihu osvobozeného od daně
- d) právnické a fyzické osoby, které překročí při výrobě nebo oběhu lihu stanovené normy ztrát lihu

Předmět daně z lihu:

Je líh – etylalkohol, včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoliv výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu.

Předmětem daně je i líh, včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22% objemových etanolu. Na líh denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem, s menším množstvím denaturačního prostředku nebo použitý pro jiný než stanovený účel se pohlíží jako na líh nedenaturovaný.

Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn, pokud u něho nebylo uplatněno vrácení daně podle par. 14 Zákona o spotřebních daních.

Předmětem daně z lihu nejsou takové výrobky (alkoholické nápoje), které jsou předmětem daně z piva nebo z vína a meziproductů, avšak celkový objem etanolu nesmí u těchto výrobků přesáhnout 22%.

3.3 Zákon o správě daní a poplatků 337/1992 Sb.

Tento zákon upravuje správu daní a poplatků tedy i správu spotřebních daní. Zákon vymezuje obecné pojmy týkající se daňového řízení, části a fáze daňového řízení, řádné opravné prostředky v daňovém řízení, mimořádné opravné prostředky v daňovém řízení a placení daní. Cílem daňového řízení je vyměřit a vybrat daň tak, aby nebyly daně zkráceny, zároveň má být vedeno tak, aby co nejméně zatěžovalo daňový subjekt. V dalším pojednání o tomto zákoně se zaměřím především na daňovou kontrolu a místní šetření.

Daňová kontrola je ověření úplnosti, správnosti, pravdivosti základu daně a daně. Daňová kontrola je právo správce daně, nikoliv povinnost. Daňovou kontrolu lze účinně zahájit až po vyměření daně.

Povinnost daňového subjektu:

- umožnit kontrolu - pokud to neumožní, následuje pokuta a vyměření daně
- poskytnout vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly
- poskytovat informace o vlastní organizační struktuře
- na požádání předložit záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo
- nezatajovat doklady, které má daňový subjekt k dispozici
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly
- umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně
- zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu

Právo daňového subjektu:

- na předložení služebního průkazu pracovníka správce daně
- být přítomen jednání s jeho pracovníky
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky
- podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, o námitkách rozhodne nejbližší
- nadřízený tomu, vůči němuž směřují
- klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření
- vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedeném ve zprávě
- nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední hodinu do převzatých dokladů

Kontrola se zahajuje sepsáním *Protokolu o zahájení kontroly*. Je zde uvedeno, které daně se kontrola týká, a za jaké zdaňovací období. V průběhu kontroly může správce daně rozhodnout kontrolu rozšířit. Veškeré úkony v rámci daňové kontroly vede správce daně vůči osobě oprávněné jednat za kontrolovaný subjekt a provádí je formou *Protokolu o ústním jednání*. Pokud správce daně jedná s nějakou další osobou např. svědkem, musí mít kontrolovaná osoba možnost se vyjádřit ke skutečnostem, které jsou předmětem takového jednání.

Daňová kontrola končí sepsáním a projednáním *Zprávy o kontrole*. Správce daně musí seznámit daňový subjekt o výsledku kontroly a musí mu dát možnost se k němu vyjádřit. Prohlášení podepisuje správce daně i kontrolovaný daňový subjekt. Pokud se subjekt daně odmítne podepsat, nemá to na výsledek jednání vliv, o tomto právním následku se subjekt poučí ještě před začátkem projednání. Sepsáním *Zprávy o kontrole* se kontrola uzavírá a slouží jako důkazní prostředek.

Místní šetření

Místní šetření ověřuje jen dílčí skutečnosti důležité pro daňové řízení. Místní šetření může správce daně, na rozdíl od daňové kontroly, provádět kdykoliv a to i v průběhu zdaňovacího období. Místní šetření může správce daně provádět i u organizačních jednotek např. u provozovny, prodejny, mimo sídlo podnikání.

O místním šetření sepíše správce daně protokol, pokud při šetření nedošlo k osobnímu kontaktu mezi správcem daně a daňovým subjektem, sepíše správce daně pouze úřední záznam o provedených úkonech. U místního šetření má daňový subjekt stejná práva a povinnosti jako u daňové kontroly.

S touto tematikou úzce souvisí ustanovení zákona o spotřebních daní týkající se oprávnění správce daně při kontrolních úkonech, zejména podle §§ 41 a 42 zákona o SPD. S ohledem na příbuznost této problematiky, též pro větší přehlednost a úzkou provázanost obou právních předpisů při kontrolních činnostech správce daně, uvádím tato oprávnění ve stati vyhrazené pro zákon o správě daní a poplatků a nikoliv ve stati zákona o spotřebních daních.

Oprávnění celních úřadů a celních ředitelství:

- kontrolovat plnění podmínek povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, povolení k provozování daňového skladu, povolení ručitele, povolení o oprávněném příjemci, daňovém zástupci, povolení k prodeji za ceny bez

daně, povolení k nákupu zkapalněných ropných plynů uvedených do volného daňového oběhu.

- nařídit plátcí nebo uživateli provedení inventarizace ve lhůtě stanovené celním úřadem
- vstupovat do každé provozní budovy, místnosti nebo místa, kde jsou vyráběny, zpracovávány nebo skladovány vybrané výrobky
- vstupovat do prostor, o kterých je známo nebo se dá důvodně předpokládat, že se v nich vybrané výrobky vyrábějí, skladují nebo zpracovávají
- zastavovat dopravní prostředky a provádět jejich kontrolu za účelem zjištění, zda druh a množství vybraných výrobků odpovídá druhu a množství vybraných výrobků uvedených v průvodním dokladu
- kontrolovat dodržování povinností a zákazu při značkování a barvení vybraných minerálních olejů
- odebírat vzorky vybraných výrobků
- nařídit před zahájením dopravy vybraných výrobků jejich označení

Zajištění, propadnutí a zabránění vybraných výrobků a dopravních prostředků:

Pokud celní úřad nebo celní ředitelství zjistí, že:

- jsou vybrané výrobky dopravovány bez patřičného dokladu
- vybrané výrobky jsou dopravovány ve větším množství bez daňového, dokladu o prodeji nebo dokladu o dopravě nebo neprokáže, že jsou tyto výrobky zdaněné
- údaje na uvedeném dokladu jsou nesprávné nebo nepravdivé
- daňový doklad je nepravý, pozměněný nebo padělaný

rozhodne o zajištění vybraných výrobků, popřípadě i dopravního prostředku, který je dopravuje. Celní úřad nebo celní ředitelství uskladní zajištěné vybrané výrobky nebo dopravní prostředek mimo dosah kontrolované osoby. Kontrolovaná osoba je povinna zajištěné vybrané výrobky nebo dopravní prostředek vydat celnímu úřadu nebo celnímu ředitelství. Odmítne-li vydání, vybrané výrobky jí budou odňaty.

3.4 Zákon o lihu 61/1997Sb.

Tento zákon vymezuje podmínky pro výrobu, úpravu, skladování, evidenci a oběh lihu a stanoví působnost ministerstev a jiných správních úřadů na tomto úseku.

Podmínky pro výrobu a úpravu lihu

Lih lze vyrábět a upravovat pouze v lihovaru nebo zvláštním lihovaru schváleném ústředním orgánem státní správy a to jen právnickou nebo fyzickou osobou, které bylo, nejde-li o pěstitelské pálení, vydáno státní povolení podle zvláštního právního předpisu.

Pěstitelské pálení

Provozování pěstitelské pálenice povoluje Ministerstvo zemědělství na základě písemné žádosti, ke které žadatel připojí popis a nákres uspořádání výrobního zařízení pěstitelské pálenice doložený technickou dokumentací a doklad o vlastnickém, užívacím nebo jiném obdobném právu k výrobnímu zařízení pěstitelské pálenice.

Ovocný destilát vyrobený pěstitelským pálením nesmí být předmětem prodeje. Právnická nebo fyzická osoba provozující pěstitelskou pálenici je povinna vést o každém případě pěstitelského pálení evidenci.

Zákon se dále zabývá zajištěním výrobního zařízení a znehodnocování úkapů, dokapů a některých odpadních produktů, měřením lihu, uváděním lihu do oběhu, zjišťováním zásob a evidencí lihu, denaturací lihu a denaturačními prostředky.

Denaturace lihu

Denaturace znamená znečištění líhu některými přísadami, aby se stal pro lidi nepoživatelný a dalo se ho použít pouze k technickým účelům. Přísady používané při denaturaci se nazývají denaturační prostředky. Složení denaturačního prostředku pro obecně denaturovaný líh určuje Ministerstvo zemědělství po dohodě s Generálním ředitelstvím cel. Lih s výjimkou lihu určeného pro octárny, musí být denaturován v lihovaru nebo ve zvláštním lihovaru. Pověřený zaměstnanec celního úřadu musí být vždy přítomen denuraci.

Lih určený pro octárny musí být denaturován v octárně za přítomnosti zaměstnance celního úřadu. Celní úřad stanoví podmínky této denaturace. O provedené denaturaci musí provozovatel lihovaru nebo zvláštního lihovaru vyhotovit záznam.

K tomuto zákonu se vztahuje prováděcí vyhláška 140/1997 Sb.

Vyhláška 140/1997 Sb. Ministerstva financí o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu

Tato prováděcí vyhláška blíže rozvádí ustanovení zákona o lihu č. 61/1997. Zejména stanoví následující:

- způsob zajištění výrobního zařízení lihovaru úředními závěrami (plombami)
- měření lihu a způsob zjišťování množství vyrobeného lihu. Stanoví měřidla, která jsou povolena k měření vyrobeného lihu. Platí, že veškerá měřidla používaná jak subjektem, tak správcem daně musí být metrologicky schválená a ověřená. Měřidla lihu musí být zajištěna závěrami celního úřadu.
- způsob umístění měřidla v lihovaru, podmínky jeho provozování
- způsob zkoušení a kontroly správného chodu měřidla, jak se stanoví odchylka měřeného a skutečně protoklého množství lihu měřidlem (váhová měrná zkouška)
- způsob zjišťování teploty lihu pro zjištění vyrobeného nebo skladovaného množství lihu
- způsob zjišťování vyskladněného množství lihu a způsob zaúčtování ztrát při dopravě lihu u příjemce nebo dodavatele lihu
- způsob zjišťování zásob lihu ve skladovacích nádržích a v hotových výrobcích
- způsob vedení evidence lihu (Záznam o příjmu a vydání lihu) s přihlédnutím k různým druhům subjektů hospodařících s lihem (lihovary, zpracovatelé lihu, pěstitelské pálenice, octárny atd.)

K měření vyrobeného lihu se používají nejčastěji měřidla typu ZEHR, která přestože jako typ měřidla byla vyvinuta ve 20. letech 20. století, patří pro svoje jednoduché technické řešení, snadnou obsluhu a údržbu k oblíbeným měřidlům. Protože jde o výhradně mechanické řešení měření lihu, patří mezi jeho nevýhody nemožnost přenosu měřených dat v digitální formě a jejich další vyhodnocení. Celní úřad zjišťuje vyrobené množství lihu podle provozních podmínek lihovaru, nejméně však jedenkrát za dva měsíce. Zásoby lihu se zjišťují v každé skladní nádrži, dopravní nádobě nebo jiném obalu zvlášť a to zpravidla ke dni ukončení výrobního období, jímž je běžný rok.

Vyhláška 141/1997 Sb. Ministerstva zemědělství o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu

Zařízením pro skladování lihu jsou nádrže, sudy, přepravní nádoby nebo obaly, které splňují požadavky stanovené zvláštním zákonem, ve kterých je skladován a přepravován změřený líh. Druhy denaturačních prostředků, jejich minimální množství a účel použití denaturovaného lihu jsou uvedeny v příloze č. 2. Normy ztrát lihu.

3.5 Zákon o povinném značení lihu 676/2004 Sb.

Tento zákon stanovuje povinnost značit líh ve spotřebitelském balení, vyrobený na daňovém území České republiky nebo na toto území dovezený, podmínky nakládání s lihem včetně způsobu jeho značení a evidence, výkon státní správy a kontroly nad dodržováním povinností stanovených tímto zákonem včetně sankcí za jejich porušení.

3.5.1 Povinnost značit líh kontrolní páskou

Lih ve spotřebitelském balení, vyrobený na daňovém území České republiky nebo na toto území dovezený, musí být označen kontrolní páskou, nestanoví-li tento zákon jinak. Povinnost značit líh má výrobce nebo každá další osoba, která plní líh do spotřebitelského balení, nebo jeho dovozce.

3.5.2 Způsob značení

Kontrolní páska musí být umístěna na spotřebitelském balení lihu tak, aby při otevření spotřebitelského balení lihu došlo k přetržení nebo poškození této pásky. Kontrolní páska musí být umístěna přes hrdlo se zátkou, rovnoměrně na obě strany lahve.

Kontrolní páska odebírá registrovaná osoba (dovozce, daňový sklad, oprávněný příjemce atd.) u celního úřadu na základě objednávky a to po úhradě její ceny, která je v současnosti 0,33 Kč/kus.

3.5.3 Kontrola a sankce za porušení

Kontrolu značení lihovin podle tohoto zákona vykonávají celní ředitelství a celní úřady. Celní ředitelství a celní úřady jsou oprávněny zajistit neznačený líh nebo padělky kontrolních pásek a odebírat vzorky lihu, a to na náklady a rizika osoby, u které je kontrola prováděna. Zjistí-li územní finanční orgány, Česká obchodní inspekce, Státní zemědělská a potravinářská inspekce nebo Policie České republiky při výkonu své působnosti neznačený líh nebo padělky kontrolních pásek, jsou tyto orgány oprávněny neznačený líh nebo

padělky kontrolních pásek zajistit na základě písemného potvrzení, a to na náklady a rizika osoby, která neznačený lih nebo padělky kontrolních pásek drží. Případné porušení zákona může naplňovat skutkovou podstatu přestupku nebo správního deliktu s možným postihem dle závažnosti porušení zákona až do výše 500 tisíc korun u přestupku nebo do 5 milionů korun u správního deliktu, tedy činu spáchaného právnickou osobou nebo fyzickou osobou – podnikatelem. Ke skutkovým podstatám porušení patří např. neznačení lihovin kontrolní páskou, nakládání s neznačeným lihem na území ČR, výroba padělků kontrolních pásek, nevedení evidence kontrolních pásek aj.

3.6 Směrnice EU

3.6.1 Směrnice 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a kontrole výrobků podléhajících spotřební dani

Tato Směrnice je základním dokumentem, který v rámci EU stanoví jednotný obecný rámec pro výrobky podléhající spotřebním daním. Řeší tyto základní problémy:

- okruh výrobků, které podléhají spotřebním daním - minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje, tabák a tabákové výrobky. Jednotlivé členské státy mohou zdaňovat i jiné výrobky spotřebními daněmi, nesmí to však vést k formalitám při přestupu hranic členských států, resp. nesmí bránit volnému pohybu zboží.
- definuje jednotlivé subjekty, které s vybranými výrobky obchodují, vyrábějí je a přepravují a stanoví i rámcové podmínky pro povolovací řízení vedené příslušnými orgány členských států. Upravuje rovněž povinnosti těchto subjektů ve vztahu k příslušným orgánům členské země (vedení evidencí, umožnění sledování pohybu zboží a zásob atd.)
- stanovuje postupy pro dopravu a zasílání vybraných výrobků jak v režimu podmíněného osvobození od daně, tak vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu včetně způsobu použití průvodních dokladů
- stanovuje množství vybraných výrobků, které je osvobozeno od spotřební daně při použití pro neobchodní účely
- upravuje možnost osvobodit vybrané výrobky od spotřební daně nebo zaplacenou spotřební daň vrátit, jsou-li vybrané výrobky určeny pro specifické subjekty (dodávky ozbrojeným silám NATO, diplomatům, orgánům ES apod.)
- upravuje problematiku osvobození od spotřební daně v bezcelních prodejnách

- vyjma některých specifických situací nejsou předmětem úpravy otázky správy spotřebních daní, tj. kdo je správcem spotřební daně, způsob kontroly, výběru apod. Směrnice řeší jen některé problémy spojené se ztrátou vybraných výrobků (při výrobě či dopravě) a určuje, kdo je povinen daň přiznat a zaplatit. Ostatní otázky spojené se správou spotřebních daní jsou ponechány na právní úpravě jednotlivých členských států.

3.6.2 Směrnice rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů

V této Směrnici je uvedeno specifikum pojmů jako je pivo, víno, ostatní kvašené nápoje a meziprodukty a také líh. Určuje tedy předmět daně a rovněž určuje způsob stanovení daně z těchto výrobků a také omezení pro uplatňování snížené sazby daně (max. snížení nesmí přesáhnout 50 % základní vnitrostátní sazby), v případě České republiky se jedná o sníženou sazbu spotřební daně z tzv. „pěstitelského pálení“. Pěstitelské pálení, resp. podle Směrnice 92/83/EHS malý lihovar, spočívá v podmínkách ČR v tom, že pěstitel si smí za sníženou sazbu SPD za výrobní období (od 1.7. běžného roku do 30.6. následujícího roku) nechat vypálit/vyrobít 30 litrů etanolu z vlastního ovoce. Směrnice stanovuje také podmínky pro členské státy, při jejichž dodržení jsou vybrané výrobky osvobozeny od harmonizované spotřební daně. Specifikace vybraných výrobků je (obecně) založena na kombinované nomenklatuře celního sazebníku EU.

3.6.3 Směrnice 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů

Doplňuje Směrnici 92/83/EHS, resp. tvoří spolu nedílnou součást. Zde jsou uvedeny minimální sazby spotřební daně u alkoholu a alkoholických nápojů, meziprodukty, vína a piva a výjimky u některých států. Minimální sazba spotřební daně je tedy u lihu 550 EUR/hektolitr čistého alkoholu.

3.6.4 Nařízení (ES) č. 3199/93 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně

V návaznosti na čl. 27 odst. 4 Směrnice Rady 92/83/EHS zveřejňuje postupy úplné denaturace v jednotlivých členských státech, při jejichž dodržení je takto denaturovaný líh považován za úplně denaturovaný v jiném členském státě a je též osvobozen od spotřební daně. V podmínkách České republiky, resp. zákona o lihu č. 61/1997, Sb. se tato denaturace nazývá obecná denaturace.

Okrajově se problematiky spotřebních daní dotýká opět celá řada předpisů vydaných na úrovni EU např.:

- Směrnice Rady 76/765/EHS o sbližování právních předpisů členských států týkajících se lihoměrů a hustoměrů na líh
- Směrnice Rady 76/766/EHS o sbližování právních předpisů členských států týkajících se lihoměrných tabulek, která stanovuje mj. způsob stanovení množství etanolu ve směsi s vodou, vzorec pro výpočet mezinárodních alkoholometrických tabulek aj.
- Nařízení Rady (EHS) č. 1576/89, kterým se stanoví obecná pravidla pro definici, označování a obchodní úpravu lihovin. Ze znění tohoto Nařízení Rady, které bylo ke dni přistoupení implementováno do českého právního systému, vyplývá mj. i to, proč lihovina dříve v ČR označovaná jako Tuzemský Rum nemůže mít ve svém názvu slovo.Smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii – řeší mj. i daňovou problematiku. V oblasti spotřebních daní zapracovává trvalou výjimku na pěstitelské pálení.

4 Metodika

1. Objekt zkoumání

Objektem zkoumání jsou daňové úniky u daně ze spotřeby, jejich legislativní opatření, případy, které se v minulosti vyskytly z důvodu nedostatků legislativní úpravy.

2. Hlavní cíl práce

Hlavní cíl práce je zkoumat problematiku daňových úniků u daní ze spotřeby, jejich příčiny. Zhodnotit, zda přistoupení České republiky k Evropské unii, zavedení nových právních opatření mělo významný vliv na odhalování trestné činnosti v této oblasti.

3. Dílčí cíle

- Analyzovat příčiny daňového úniku
- Seznámit se s legislativou spotřebních daní v České republice a Evropské unii
- Identifikovat vzniklé daňové úniky
- Zhodnotit, zda nová právní a jiná opatření v oblasti spotřebních daní měla významný vliv na snížení daňových úniků

4. Použité metody

- Konzultace se zaměstnanci celních úřadů
- Studium dokumentů

5. Zdroje informací

- Odborná literatura
- Zákony, vyhlášky, směrnice EU
- Internet
- Odborné časopisy, Tiskové zprávy celní správy
- Daňové judikáty

5 Kontrola a prokázané daňové úniky u daně ze spotřeby

5.1 Kontrola výroby a oběhu lihu

Vzhledem ke specifické povaze lihu je i kontrola výroby a oběhu lihu specifickou a je komplexem činností, zahrnujících revize technologického postupu, analytické metody stanovení % etanolu v roztoku, zjišťování zda všechen vyrobený líh byl zaregistrován měřidly, prověrku měřicích metod. Účelem kontroly je stálá evidence výroby a oběhu lihu až do jeho přeměny v jiné výrobky (z nichž etanol nelze získat vůbec nebo s neúměrně vysokými náklady) či využití a/nebo spotřeba pro zdravotnické a jiné účely předem ohlášené.

Při kontrole výroby lihu se musí sledovat:

- uspořádání a zajištění výrobního zařízení
- měření lihu LKM
- zjišťování vyrobeného množství
- zjišťování zásob lihu
- vedení záznamů v prvotní evidenci
- skladování lihu
- denaturace
- zušlechťování

Všechny jednotlivé činnosti spolu souvisí a nemohou být vynechány, opomenuty, neboť by to znamenalo uvolnění výroby a oběhu lihu se všemi negativními důsledky.

5.2 Způsoby daňových úniků u jednotlivých vybraných výrobků

5.2.1 Líh

- porušení závěr nebo použití falešných závěr celního úřadu umístěných na výrobním zařízení
- falešné kolky
- nelegální výroba lihu
- neprokázání legálního nákupu lihu
- porušení povinnosti značení lihu
- použití lihu osvobozeného od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od spotřební daně vztahuje a následné nesplnění povinnosti daňové povinnosti

- tzv. rumová aféra, tj. prodej rumu na domácím trhu, ačkoliv byl celně deklarován pro vývoz a účtován za ceny bez spotřební daně a DPH
- dovoz směsí lihu s aktivním uhlím deklarovaných jako zboží (čistící prostředek) nepodléhající spotřební dani; jednoduchou filtrací se dal získat neevidovaný čistý líc

5.2.2 Tabák a tabákové výrobky

- nelegální výroba
- falešné kolky
- tabákové výrobky bez kolků v oběhu
- nezdanění tabákových výrobků při dovozu

5.2.3 Minerální oleje

- smíchání motorové nafty a benzínu s nezdaněnými chemickými výrobky
- podvody v oblasti lehkých topných olejů, kdy se tento lehký topný olej následně prodával jako motorová nafta, kdy šlo o daňový únik spočívající ve využití mezery v zákoně o SPD
- nákup nafty jako komponentu do bionafty, která byla následně prodána jako normální nafta

5.3 Příklady daňových úniků v minulosti

5.3.1 Líc

Získávání ethylalkoholu z nemrznoucích směsí a nelegální palírna lihu

V květnu 2003 byla pracovníky CS ČR za účasti Policie ČR, odhalena nelegální palírna lihu, sloužící k získávání 96 % ethylalkoholu. Celkem bylo zadrženo 4 000 litrů. V objektu bylo dále zajištěno větší množství surovin na získávání ethylalkoholu pravděpodobně z nemrznoucích směsí.

Porušení uzávěru

Jeden z největších případů porušení předpisů v souvislosti s nakládáním s alkoholem byl realizován u ČR Praha v roce 2004. Přímo při činu byli zadrženi pachatelé, kteří narušili úřední uzávěru spoje na potrubí a do tohoto spoje nainstalovali stáčecí ventil, jímž byl

stáčen líh mimo měřidla. Při realizaci případu bylo zjištěno, že mimo měřidla bylo stočeno téměř 74 tis. litrů lihu. Daňový únik byl vyčíslen na **13,6 mil. korun.**

Nelegální výroba lihu

V Praze dne 12.9.2005 celníci provedli závěrečnou realizaci případu vedeného pod krycím označením **PRINC**. Akce byla zaměřena proti nezákonné výrobě alkoholu. Součástí akce byly prohlídky prostor a pozemků bývalé Likérky **DANĚK** v Ostravě-Mariánských Horách. V těchto prostorách bylo zajištěno např.: 750 000 prázdných láhví téměř 4 miliony kusů etiket s označením výrobce Likérka **DRAK**, 3 miliony uzávěrů na lahve, 4730 litrů esencí k přípravě alkoholických nápojů, 373 237 ks lahví s již vyrobenými lihovinami označených etiketou Likérka **DRAK**. Láhve nebyly označeny kontrolními páskami. Daňový únik byl předběžně vyčíslen na **21 miliónů korun.**

Doprava nezdaněného lihu z Polska

V roce 2006 bylo výsledkem závěrečné akce Celního ředitelství Ústní nad Labem záchyt cca 17 000 litrů kvasného lihu dováženého z Polska. Jen u této jedné zásilky činí únik na spotřební dani 4,5 milionu korun. Toto množství bylo do nelegální výroby lihovin dopravováno pravidelně v intervalech jedenkrát až dvakrát týdně. Na základě zadokumentovaných dovozů tak bylo dovezeno do ČR cca 130 000 litrů řádně nezdaněného lihu. Celkový daňový únik činí přibližně **39 milionů korun.** Dovozy lihu, výrobu lihovin a následnou distribuci zajišťovala vysoce organizovaná skupina osob.

5.3.2 Tabákové výrobky

Nelegální výroba a falešné kolky – Akce Claass

Akce vypukla 2. listopadu 2006, kdy na osm set uniformovaných příslušníků policie a celní správy provedlo zátah na nelegální výrobce cigaret na 50 různých místech současně. Při domovních prohlídkách zabavili 400 tun tabáku a 29 milionů cigaret. Zabránili tak daňovému úniku přes **400 milionů korun.** Ve skladech a nebytových prostorech našli policisté také dvě strojní linky na výrobu cigaret s kapacitou až dva tisíce kusů za minutu a upravené řezačky. Tabák padělatelé sušili v míchačce betonu, kterou ohřívala plynová bomba. Během prohlídek zadrželi příslušníci zákona také falešné kolky.

Dovoz nezdaněných tabákových výrobků

Téměř 47 tisíc kusů cigaret zajistili celníci olomouckého celního ředitelství na začátku března 2007. Předpokládaný daňový únik byl vyčíslen v hodnotě bezmála **80 tisíc korun**. Skupinou mobilního dohledu Celního ředitelství Olomouc byl v blízkosti obce Hranice na Moravě vytipován ke kontrole autobus polské imatrikulace na trase z Polska do Itálie. Po důkladné kontrole bylo v konstrukčních dutinách a zavazadlovém prostoru nalezeno téměř 47 tisíc kusů cigaret značek Marlboro, LM, Reven a.j. s polskými kolky, jež byly přepravovány v rozporu se zákonem.

5.3.3 Minerální oleje

Míchání motorové nafty a benzínu s nezdaněnými chemickými výrobky

V dubnu 2006 provedli celníci a příslušníci Útvaru odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality PČR rozsáhlý zásah. Ten byl zaměřen proti skupině osob, jež se podílela na míchání motorové nafty a benzínu s nezdaněnými chemickými výrobky. Jednalo se především o různé strojní, technologické a ložiskové oleje, kvasný líh, technický benzín a další rozpouštědla. Takto nařazené pohonné hmoty skupina dále distribuovala do sítě čerpacích stanic, čímž docházelo ke krácení spotřební daně. V Ústeckém kraji celníci zkontrolovali čtyři a v Libereckém kraji pět čerpacích stanic. U sedmi z nich zjistili přimíchávání nezdaněných látek v takové míře, že přistoupili k zajištění těchto pohonných hmot. U ostatních byla kvalita látky v odebraných vzorcích na hranici příslušné normy. Na rozsáhlém zásahu, při kterém bylo na území ČR zkontrolováno 50 čerpacích stanic, se podílelo 320 celníků a zajištěno při něm bylo čtyři sta tisíc litrů namíchané motorové nafty v hodnotě přes **deset milionů korun**.

5.4 Názorné ukázky z české judikatury

5.4.1 Judikatura u daně z lihu

Nákup lihu bez daně a jeho použití pro jiný než určený účel

Žalobce: Z.B.

Žalovaný: Finanční ředitelství pro hl. město Prahu

Rozsudek Městského soudu v Praze dne 18.1.2001.

Daňový subjekt, který na základě povolení Ministerstva financí nakoupil líh za cenu bez spotřební daně, avšak použil ho pro jiný účel, než bylo deklarováno v povolení k nákupu, se stává plátcem spotřební daně a vzniká mu daňová povinnost. Je tedy povinen odvést příslušnou spotřební daň z lihu, a pokud tak neučinil, správce daně mu ji právem vyměřil.

Žalobce se domáhá rozsudku, kterým by byla zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.1.2000, který se týká doměření daně. Žalobce uvedl, že dle technické dokumentace ze dne 21. 12. 1995 vyráběl prostředek na mytí a odmašťování skla do ostřikovačů, k čemuž použil rafinovaný, jemný, nedenaturovaný, kvasný líh určený pro výrobu kosmetiky. Rozhodující v této věci je, že výrobek byl zařazen Ministerstvem financí do nomenklatury celního sazebníku podpoložky 3402 20 90, ale správce daně protizákonně posoudil výrobek jako výrobek zařazený do nomenklatury celního sazebníku 2207 a 2208. Povolené množství lihu kvasného, rafinovaného, jemného, nedenaturovaného tedy bylo nakoupeno a zpracováno do jiných výrobků než vyjmenovaných v ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, což znamená, že líh byl použit pro jiný než tam stanovený účel. Proto byla vyměřena daň z lihu, nikoliv však zpracovaného do výrobku, ale z lihu čistého nedenaturovaného před jeho zpracováním do finálního výrobku. Z těchto důvodů navrholo, aby žaloba byla soudem zamítnuta. Finanční úřad pro Prahu-Jižní Město vydal dne 20. 4. 1999 dodatečné platební výměry na spotřební daň z lihu za rok 1996 ve výši 47 milionů korun.

Spotřební daň z lihu a lihovin

Žalobce: Společnost s ručením omezeným V.

Žalovaný: Finanční ředitelství v Ostravě

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 6. 2001.

Od spotřební daně je ve smyslu § 29 zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních osvobozeno takové množství lihu, které vstoupilo při výrobě medoviny do výrobku, přičemž je nerozhodné, jaký technologický postup výrobce při výrobě medoviny použil.

Žalobce zdůraznil, že líh byl použit v souladu s rozhodnutím Ministerstva financí k výrobě medoviny, přičemž výrobou se rozumí proces, při kterém vybraný výrobek vznikne. Žádný právní předpis blíže neurčuje, jakým konkrétním způsobem má být líh použit při procesu výroby medoviny. Užití lihu, který smísením s polotovarem zastaví kvašení a následně vzniknou kaly, je z technologického hlediska správným užitím lihu. Vzniklé kaly jsou technologickým odpadem a samy o sobě nepodléhají spotřební dani z lihu, neboť nejsou nápojem a ani neobsahují nad 15 % alkoholu. Použití lihu do technologického procesu výroby a následná likvidace lihu v kalech není ztrátou definovanou v § 2 odst. 1 písm. k) zákona o lihu.

Žalovaný uvedl, že plátce daně obdržel povolení k odběru lihu za cenu bez spotřební daně pouze pro výrobu a následné vyskladnění potravin (medoviny) a nikoliv kalů. Z hlediska platných daňových předpisů byl jediným přípustným výstupem z lihu odebraného za cenu bez spotřební daně líh obsažený v medovině a veškeré množství případně scházejícího lihu mělo být pokryto platnými normami ztrát. Z tohoto důvodu byla žaloba soudem zamítnuta.

5.4.2 Judikatura u daně z tabákových výrobků

Porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou

Žalobce: ministr spravedlnosti České republiky ve prospěch obviněného V. B.

Žalovaný: rozsudek Vrchního soudu v Olomouci

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 10. 2000

K naplnění znaku „poruší zákaz nebo omezení dovozu, vývozu nebo průvozu zboží“ ve skutkové podstatě trestného činu porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou podle § 124 tr. zák. nepostačuje jen to, že zboží nebylo v rozporu s celním zákonem (zák. č. 13/1993 Sb. ve znění pozdějších předpisů) předloženo k celnímu řízení, ale je třeba zjistit, že došlo k porušení zvláštního předpisu, který upravuje pohyb zboží přes státní hranice. Ustanovení § 124 tr. zák. je totiž trestněprávní normou s blanketní dispozicí, odkazující na právní normy regulující oběh zboží. Nepodléhá-li oběh konkrétního zboží takové regulaci, nemůže jednáním pachatele dojít ani k podstatnému ohrožení obecného zájmu ve smyslu § 124 odst. 1 tr. zák.

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 1999 byl obviněný V. B. uznán vinným pokusem trestného činu porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou podle § 8 odst. 1, § 124 odst. 1, 2 písm. b) tr. zák. a pokusem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1, § 148 odst. 1, 3 písm. b) tr. zák. na tom skutkovém základě, že dne 23. 9. 1998 na celním přechodu v S., při vjezdu na území České republiky, deklaroval náklad převážený ve svém nákladním automobilu značky AVIA jako hygienické potřeby, ač věděl, že převáží neokolkované cigarety, a to v počtu 10 719 kرتونů v hodnotě 4 671 274 Kč, k jejichž naložení dne 22. 9. 1998 společně s dalšími dosud neustanovenými pachateli odstranil úřední uzávěru, v úmyslu tyto vyvézt na území České republiky. Na hraničním přechodu však byl zajištěn pracovníky celní služby, přičemž jeho jednáním by vznikl celní dluh ve výši **3 312 186 Kč**.

Za to byl odsouzen podle § 148 odst. 3 tr. zák. za použití § 35 odst. 1 tr. zák. k úhrnnému trestu odnětí svobody v trvání tří let, pro jehož výkon byl zařazen do věznice s dozorem.

Proti tomuto rozsudku podali odvolání obviněný V. B. a krajský státní zástupce v Brně, který namítal především nesprávné posouzení jednání obviněného též podle § 8 odst. 1, § 124 odst. 1, 2 písm. b) tr. zák. Odvolání obviněného V. B. bylo zamítnuto podle § 256 tr. ř. Ministr spravedlnosti České republiky podal proti rozsudku Vrchního soudu v Olomouci jako soudu odvolacího ze dne 14. 9. 1999 sp. zn. 4 To 120/99 stížnost pro porušení zákona ve prospěch obviněného V. B. Právní názor nalézacího soudu v celém rozsahu převzal i odvolací soud. V závěru stížnosti pro porušení zákona ministr spravedlnosti navrhl, aby Nejvyšší soud vyslovil podle § 268 odst. 2 tr. ř., že rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 14. 9. 1999 sp. zn. 4 To 120/99 byl porušen zákon v § 254 odst. 1, § 256 tr. ř. a v § 124 odst. 1, 2 písm. b) tr. zák. v neprospěch obviněného V. B., aby podle § 269 odst. 2 tr. ř. napadené rozhodnutí zrušil a zrušil též rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 1999 sp. zn. 2 T 14/99 a dále aby postupoval podle § 270 odst. 1 tr. ř. Nejvyšší soud podle § 267 odst. 1 tr. ř. přezkoumal na podkladě stížnosti pro porušení zákona správnost všech výroků napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, jež mu předcházelo, a zjistil, že zákon byl porušen.

Protože po zrušení napadeného rozhodnutí je nutno učinit ve věci rozhodnutí nové, přikázal Nejvyšší soud podle § 270 odst. 1 tr. ř. Vrchnímu soudu v Olomouci, o jehož rozhodnutí jde, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl. V novém řízení bude Vrchní soud v Olomouci rozhodovat o odvoláních obviněného V. B. a krajského státního zástupce v Brně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 1999 sp. zn. 2 T 14/99, přičemž bude důsledně respektovat tzv. revizní princip podle § 254 tr. ř. Přitom

je podle § 270 odst. 4 tr. ř. vázán právním názorem, který ve věci vyslovil Nejvyšší soud. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší soud vyslovil, že zákon byl porušen v neprospěch obviněného, nemůže v novém řízení dojít ke změně rozhodnutí v jeho neprospěch (§ 273 tr. ř.).

5.4.3 Judikatura u daně z minerálních olejů

“Výroba vybraných výrobků”

Žalobce: Společnost s ručením omezeným M.

Žalovaný: Finančnímu ředitelství v Ústí n. L.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí n. L. z 19. 12.

“Změnou vnější úpravy výrobku” dle § 2 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních (ve znění účinném od 1. 7. 2001), může být i nové pojmenování výrobku, signalizující jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, rozdílné od určení výrobku původního. Na podstatě věci nic nemění to, že pojem “výroba vybraných výrobků” byl výslovně definován teprve novelou zákona o spotřebních daních (zákonem č. 260/1994 Sb. s účinností od 1. 1. 1995).

Správce daně vyměřil žalobci dodatečným platebním výměrem spotřební daň za rok 1993, ve výši 136 140 758 Kč a platebním výměrem zvýšení této daně o stejnou částku.

V žalobě **žalobce** především zdůraznil, že pro daňovou povinnost nemůže být významné, pod jakým označením výrobek prodal, neboť měl k němu vlastnické právo a mohl s ním nakládat způsobem, jaký uznal za vhodný. Bylo věcí státu vydat právní předpis, kterým by vlastníku takové látky zakázal produkt použít jako pohonnou hmotu pod sankcí doměření spotřební daně.

Soud uvedl, že předmětem spotřební daně byly v roce 1993 v tuzemsku vyrobené nebo do tuzemska dovezené vybrané výrobky. Nebylo předmětem sporu, že žalobce nakupoval od 27. 10. 1993 do 9. 5. 1994 od dodavatelů produkt označený jako LTO pro topné účely a dále ropný produkt pod jinou a tyto produkty prodával odběratelům jako motorovou naftu. Neregistroval se ke spotřební dani a tuto daň z prodeje motorové nafty neodváděl.

Podle přesvědčení žalobce byl neprávem považován za výrobce motorové nafty, tedy za plátce spotřební daně. Soud se s námitkou žalobce, že se nejednalo o výrobu, neztotožnil.

Dle této definice “výrobou” rozumí se nejen proces, při kterém vybraný výrobek vznikne, nýbrž též i pokud dozná změn ve vnější úpravě. Nejde jen o samotný technologický proces vzniku výrobku, ale též o postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen

v důsledku své vnější úpravy, změny, když dle názoru soudu vnější úpravou výrobku nepochybně může být i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, jež je rozdílné od určení výrobku původního.

Žalobcovu odvolání žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím nevyhověl a odvolání zamítl.

5.5 Správní delikty dle zákonů

Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu podle zákona o lihu tím, že:

- prodá ovocný destilát vyrobený pěstitelským pálením
- nechá si pro sebe vyrobit větší množství etanolu, než je stanoveno v § 4 odst. 6
- neuskładní líh v kalibrovaných nádržích podle § 14,
- poruší podmínku pro uvádění lihu do oběhu podle § 12,
- použije denaturovaného lihu k jiným účelům, než stanoví prováděcí právní předpis
- vylučuje denaturační prostředky z denaturovaného lihu a pozměňuje jeho vlastnosti,
- uvede do oběhu líh označený klamavým způsobem nebo způsobem vyvolávajícím nebezpečí záměny
- uvede do oběhu líh vadný nebo líh neznámého původu
- poruší zákazy pro výrobu, úpravu, použití a uvádění lihu do oběhu podle § 13 odst. 1 písm. a) nebo b)

Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se jako provozovatel pěstitelské pálenice dopustí správního deliktu tím, že:

- nevede o každém případě pěstitelského pálení evidenci podle § 4 odst. 9,
- provozuje výrobní zařízení pěstitelské pálenice, které neodpovídá popisu a nákresu výrobního zařízení, jak byl přiložen k žádosti o vydání povolení k pěstitelskému pálení podle § 4 odst. 1,
- při výrobě ovocného destilátu smísí dohromady suroviny pěstitelů bez jejich písemného prohlášení o souhlasu podle § 4 odst. 7 písm. e), nebo
- použije k pálení jiné suroviny, než je stanoveno v § 4 odst. 4.

Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se jako osoba vyrábějící nebo upravující líh dopustí správního deliktu tím, že:

- poruší povinnost při měření lihu podle § 7 odst. 1 písm. a) nebo b),
- poruší povinnost při měření lihu podle § 7 odst. 1 písm. c) nebo d),
- poruší oznamovací povinnost podle § 16 odst. 1 písm. a) až d),
- nedodrží podmínku pro výrobu lihu podle § 5 nebo zákaz pro výrobu, úpravu, použití a uvádění lihu do oběhu podle § 13 odst. 4,
- poruší povinnost uloženou v § 13 odst. 5,
- poruší podmínku pro denaturaci lihu podle § 9 odst. 1 a 2,
- použije pro denaturovaný líh denaturační prostředek dodaný kupujícím, aniž by od kupujícího převzala vzorek denaturačního prostředku a osvědčení o jeho druhu a koncentraci vydané podle zvláštního zákona⁷⁾, nebo
- vyrobí průtahový destilát, lihový macerát, digerát, perkolát nebo trest' na destilačním zařízení bez povolení Generálního ředitelství cel podle § 13 odst. 4.

Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se jako osoba uvedená v § 15 odst. 1 dopustí správního deliktu tím, že:

- nevede a neuzavírá evidenci podle § 15 odst. 2 písm. a),
- neuchová nebo nepředloží celnímu úřadu evidenci podle § 15 odst. 2 písm. b), nebo
- nezjistí ke dni uzávěrky evidence fyzickou zásobu lihu.

Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se jako osoba dovážející, prodávající nebo přemísťující přístroje určené k výrobě nebo úpravě lihu dopustí správního deliktu tím, že poruší oznamovací povinnost podle § 16 odst. 2.

Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se jako provozovatel lihovaru nebo zvláštního lihovaru dopustí správního deliktu tím, že nevyhotoví záznam o denaturaci lihu podle § 9 odst. 3 písm. a) až c).

Za správní delikt se uloží pokuta od 100.000 Kč do 20 000 000 Kč, podle závažnosti správního deliktu nebo do výše desetinásobku sazby spotřební daně stanovené pro líh zvláštním zákonem a připadající na množství lihu obsaženého ve výrobku, jde-li o zákonem uvedený druh správního deliktu.

6 Inkasa a nedoplatky spotřebních daní

6.1 Inkaso spotřebních daní

Tabulka1: Výnos spotřebních daní v letech 2002-2006

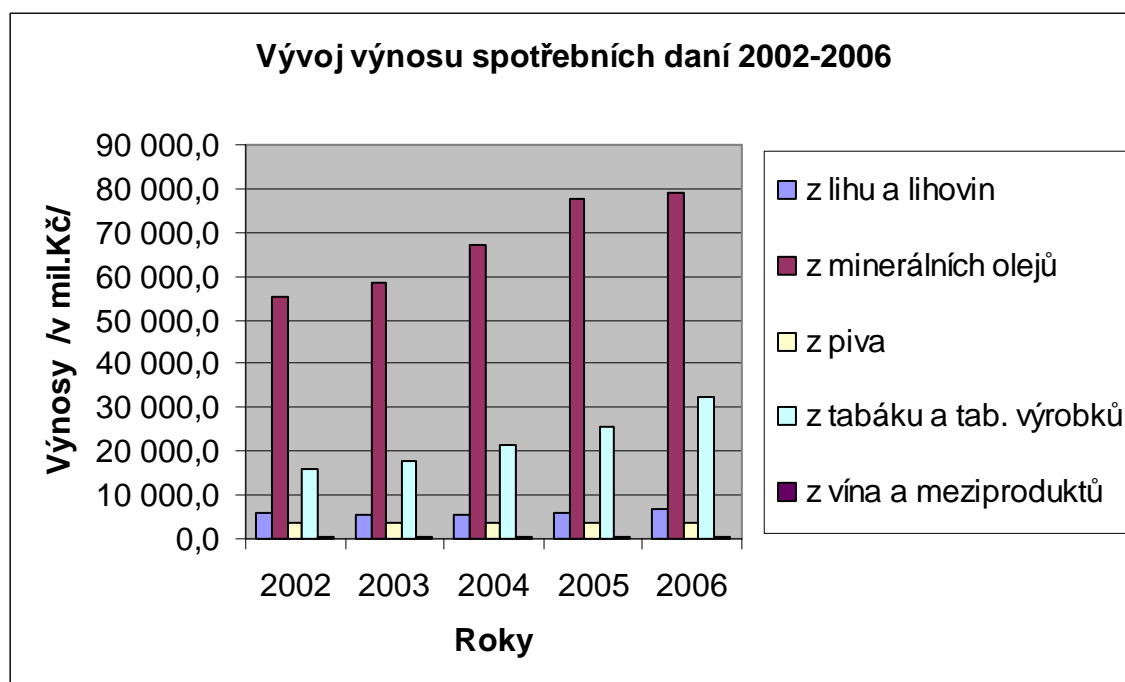
/v mil./

Výnos spotřebních daní 2002 - 2006 vybranými finančními a celními úřady					
	2002	2003	2004	2005	2006
z lihu a lihovin	5 903,0	5 514,2	5 305,4	5 812,0	6 806,3
z minerálních olejů	55 370,0	58 412,3	67 191,4	77 689,5	78 835,5
z piva	3 498,0	3 585,4	3 613,5	3 520,0	3 548,4
z tabáku a tab. výrobků	15 786,0	17 691,2	21 524,5	25 427,9	32 241,4
z vína a meziproductů	298,0	310,5	235,5	308,3	317,9
vrácené SPD	-1 371,0	-1 334,9	-2 030,0	-2 255,0	chybí údaj
Celkem	79 484,0	84 178,7	95 840,3	110 502,7	121 749,5

Pozn.: uvedené hodnoty neobsahují převod SD z uhl. paliv a maziv do SFDI

Zdroj: www.mfcr.cz, 2007

Graf 1: Grafické znázornění výnosu spotřebních daní v jednotlivých letech



Pozn.: v grafu jsou uvedeny výnosy bez vlivu vrátek spotřebních daní

Zdroj: www.mfcr.cz, 2007

2002-2003

Celostátní výnos spotřebních daní v roce 2003 činil 84,2 mld. Kč, což bylo o 4,7 mld. Kč více než v předchozím roce. Celkový nárůst tvořil 5,9%, kde největší nárůst byl zaznamenán u daně z tabáku a z tabákových výrobků, který tvořil nárůst o 12%. Naopak daň z lihu a lihovin zaznamenala pokles o 6,6%.

2003 – 2004

Celkové inkaso spotřební daně v roce 2004 zvýšilo o 11,6 mld. Kč, tj. o 14%. I přesto byl skutečný celkový výnos spotřebních daní v roce 2004 menší než předpokládaný. V tomto roce došlo ke snížení inkasa daní z lihu z toho důvodu, že se obchodníci a zpracovatelé lihu na konci roku 2003 předzásobili, z důvodu zvýšení sazeb spotřební daně od 1.1.2004. K poklesu výnosu došlo také u spotřební daně z vína a meziproductů z důvodu zvýšené výroby a prodeje tichých vín, které jsou zatíženy nulovou sazbou spotřební daně. Spotřební daň z piva v tomto roce výnos neovlivnila, v roce 2004 se sazba daně nezměnila.

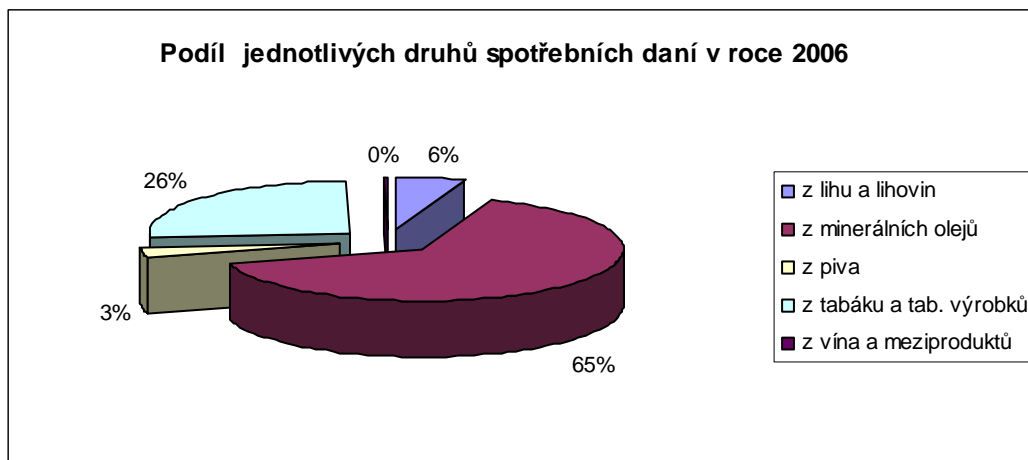
2004 - 2005

Celkové inkaso spotřebních daní v roce 2005 činilo 110,5 mld. Kč. Oproti roku 2004 se inkaso zvýšilo o 15 %. Nejvýrazněji zvýšení ovlivnila spotřební daň z minerálních olejů, kde se promítla novela zákona o spotřebních daní, která zavedla zdanění „ostatních benzinů“ z důvodu jejich častého zneužívání k jiným než určeným účelům. Na zvýšení výnosu ze spotřební daně v roce 2005 se podílela také daň z lihu a to i přes současný trend konzumace lihovin s nižším obsahem alkoholu. Nárůst výnosů z této daně byl zapříčiněn především zvýšením počtu kontrol ze strany celních orgánů a také sledování evidence tzv. pěstitelských pálenicích. Výrazný nárůst (31%) spotřební daně z vína a meziproductů je ovlivněn skutečností, že rok 2005 se vyznačoval zvýšeným zájmem spotřebitelů o šumivá vína a meziproducty.

2005 - 2006

Celkový výnos spotřebních daní v roce 2006 činí 121 mld. Kč, avšak v tomto údaji není zohledněna hodnota vrácené spotřební daně. Prudký vzestup výnosu byl v tomto zaznamenán u spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků, který činil téměř 27% oproti loňskému roku. Podstatný nárůst byl zaznamenán také u daně z lihu a lihovin, který tvořil 17% v porovnání s loňským rokem.

Graf 2: Podíl jednotlivých druhů spotřebních daní na celkovém výnosu spotřebních daní v roce 2006



Zdroj: www.mfcr.cz, 2007

Největší podíl na výnosu spotřebních daní má daň z minerálních olejů, která se na celkovém výnosu této daně podílí 65%. Tato daň jako jediná ze spotřebních daní neplyne celá do státního rozpočtu, ale 9,1% náleží Státnímu fondu dopravní infrastruktury.

6.2 Daňové nedoplatky

Daňové nedoplatky představují rozdíl mezi daní, která měla být zaplacená, a skutečně zaplacenou částkou. Daní, která měla být zaplacená, může být nejen daň poplatníkem nebo plátcem přiznaná, ale i daň doměřená správcem daně a příslušenství daně (penále, pokuty, úrok, náklady řízení atd.). Daňové nedoplatky jsou spravovány třemi subjekty – územními finančními orgány, Českou správou sociálního zabezpečení (ČSSZ) a celními orgány.

Tabulka 2: Stav a vývoj nedoplatků daňových příjmů od konce roku 2004:

v mld. Kč

	Rok 2004	I.-II. Q 2005	Rok 2005	I.-II. Q 2006
Celkové nedoplatky	176,0	184,9	171,2	173,5
z toho:				
DPH	42,4	43,8	43,3	44,1
SD	9,7	9,7	6,9	6,8
DPPO	19,2	25,0	19,5	20,0
DPFO	19,3	20,4	19,5	20,8
daň z převodu nemovitostí	5,0	4,9	4,6	4,6
ost. příjmy, odvody a poplatky	8,4	8,6	6,9	7,7
clo	1,4	1,4	1,1	0,6
pojistné na soc. zabezpečení	62,0	62,7	62,2	61,5
v tom:				
nedoplatky nových daní	170,4	179,6	166,8	169,1
nedoplatky starých daní	5,6	5,3	4,4	4,4
v tom:				
nedoplatky evid. ÚFO	103,3	111,7	101,7	105,4
nedoplatky evid. ČSSZ	62,0	62,7	62,2	61,5
nedoplatky evid. celními orgány	10,7	10,5	7,3	6,6

Zdroj: www.mfcr.cz, 2007

Největší podíl na celkových nedoplatcích měly nedoplatky pojistného na sociální zabezpečení, na které připadá 35,4 % všech nedoplatků. Druhou největší skupinu tvořily nedoplatky daně z přidané hodnoty s podílem 25,4 %.

Nedoplatky nové daňové soustavy dosáhly 169,1 mld. a nedoplatky staré daňové soustavy 4,4 mld. Kč.

Celkový stav nedoplatků, evidovaných územními finančními orgány, dosáhl k 30.6.2006 výše 105,4 mld. Kč, nedoplatky evidované u České správy sociální zabezpečení činily 61,5 mld. Kč. Celkový stav nedoplatků, evidovaných celními orgány ke dni 30.6.2006, činil 6,6 mld. Kč. Z toho podle druhu daňového příjmu činily nedoplatky:

Nedoplatky evid. celními orgány Meziroční změna

CLO:	0,6 mld. Kč	-0,8 mld. Kč
DPH:	2,3 mld. Kč	-1,1 mld. Kč
SPD:	3,6 mld. Kč	-2,1 mld. Kč
CELKEM:	6,6 mld. Kč	- 3,9 mld. Kč

Výši nedoplatků ovlivňují zejména zvýšení účinnosti následné kontroly ze strany celních orgánů, t.j. zvýšeným počtem vydaných platebních výměrů z moci úřední a stále nedostatečná platební morálka dlužníků. Část nedoplatků ve výši 0,4 mld. Kč je tvořena nedoplatky z let 1990–1994, kdy do roku 1993 nebylo nutno v plném rozsahu zajišťovat celní dluh. Přesto, že celní správa využívá všechny možnosti k vymáhání – uplatňuje celní dluh na ručители, zjišťuje bankovní účty dlužníků, zjišťuje majetek dlužníků prostřednictvím katastrálního úřadu, spolupracuje s finančními úřady v případě přeplatků evidovaných u poplatníka, je vymáhání těchto nedoplatků velmi obtížné. Velká část nedoplatků je uplatněna v konkurzu či u likvidátora nebo je vymáhána soudní cestou, což je dlouhodobá záležitost. Část nedoplatků tvoří pohledávky vůči České bance, a. s., Kreditní bance Plzeň, a. s. a Union bance, a. s., na které byl prohlášen konkurz.

Vymáhání nedoplatků se řídí zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. V 1. pololetí roku 2006 byly celními úřady vydány výzvy k plnění v náhradní lhůtě v celkové hodnotě 280 mil. Kč a na jejich základě bylo vymoženo 134 mil. Kč. Celní úřady uplatnily exekuční příkazy na příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank ve výši 41 mil. Kč. Výtěžek představoval částku v hodnotě 3 mil. Kč.

Výkon rozhodnutí prostřednictvím soudu byl využit v částce 167 mil. Kč. Vymožená částka představuje 0,3 mil. Kč. Celní úřady prodaly zabavené zboží na úhradu celního dluhu v celkové výši 0,3 mil. Kč.

7 Zabránění daňovým únikům a spolupráce v rámci EU

7.1 Zabránění daňovým únikům

U spotřebních daní se činnost správce daně i plátců daně řídí více právními normami, které jsou navzájem provázány. Jak již bylo výše řečeno, jedná se zejména o zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, zákon č. 61/1997 Sb. o lihu a zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, včetně příslušných prováděcích vyhlášek. Výhradním správcem spotřebních daní jsou celní orgány - celní ředitelství a celní úřady, přičemž oprávnění k provádění některých kontrolních úkonů mají i některé další orgány státní správy - živnostenské úřady, Česká obchodní inspekce, územní finanční orgány, Státní zemědělská a potravinářská inspekce. Správu ostatních daní vykonávají územní finanční orgány - finanční úřady.

7.1.1 Opatření legislativní

Spočívají především v úpravě a zpřesňování právních norem. Zákonodárce úpravami právních norem reaguje jednak na vývoj v Evropské unii uváděním platné legislativy České republiky do souladu se závaznými právními normami EU a rovněž odráží vývoj technologií, ale i na poznatky z praxe správců daně právě v oblasti daňových úniků.

V devadesátých letech dvacátého století se objem i charakter daňové kriminality měnil stejně rychle jako ekonomické a sociální podmínky. Otevřely se hranice, liberalizoval se zahraniční obchod, do země začal proudit organizovaný zločin. Od začátku devadesátých let pachatelé daňových trestných činů v podstatě přesně mapovali jednotlivé kroky transformace ekonomiky to tržního mechanismu. Daňové zákony byly ještě v zárodku a obsahovaly velké množství mezer, kterých šlo k daňovým únikům využít.

Významným mezníkem v otázce spotřebních byl především měsíc duben roku 2004, **den vstupu České republiky do Evropské unie**. Tímto dnem nastal volný pohyb zboží a s tím související zrušení pravidelných celních kontrol na vnitřních hranicích členských států, což znamenalo pro Celní správu ČR nutnost provedení významných změn v oblasti přeskupení personálu a úpravy jejich kompetencí v oblasti kontrolních činností a formování nové role. V porovnání se stavem před vstupem České republiky do Evropské unie se výrazně změnil rozsah i obsah činností vykonávaných celními orgány například v oblasti výběru cla při dovozu z třetích zemí a zajištění jeho řádných odvodů. Také zejména ve správě spotřebních daní. Opatření, která byla nově realizována v oblasti správy spotřebních daní, včetně skutečnosti, že pověřené celní orgány (organizačně začleněné na

celních ředitelství) v případě zjištění porušení předpisů o správě spotřebních daní mohou postupovat jako orgán činný v trestním řízení, snižují pravděpodobnost rizika daňových podvodů. Kompetence celních orgánů v oblasti trestního řízení a pátrání umožnily efektivnější boj s celními a daňovými úniky, nelegálními dovozy a přispěly k potlačování projevů šedé ekonomiky.

Mezi opatření legislativní povahy lze zařadit také stanovení „správných“ sazeb spotřebních daní. Ta musí být stanovena v minimální výši 550 EUR/hl čistého alkoholu, která je dána Směrnicí Rady 92/84/EHS (v současné době odpovídá sazba SPD z lihu částce 838,13 EUR/hl). Sazba daně z lihu současně musí být tak vysoká, aby bránila nadměrné spotřebě alkoholu (zdravotní hledisko), přitom však musí bránit konzumaci nelegálně vyráběného alkoholu a sazba spotřební daně musí být tomu také úměrná (dostatečně nízká). Směrnice Rady 92/79/ESH uvádí celkovou minimální spotřební daň (specifická daň a valorická daň bez DPH), ve výši 57 % maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) cigaret nejžádanější cenové kategorie.

Dnem **1.7.2005** byla zavedena **povinnost značení lihu** ve spotřebitelském balení kontrolní páskou. Zavedení této povinnosti se pozitivně projevilo na hospodářských výsledcích likérek, což signalizuje, že na trhu ubylo nelegálně vyrobených či dovážených lihovin. Další krok, který by mohl přispět ke snížení daňovým únikům je důsledná kontrola a uplatňování ustanovení zákona o lihu a zákona o správě daní a poplatků, které se týká **pěstitelských pálenic**. Jejich provozovatelé jsou povinni vést evidenci osob, kteří využili služby v pěstitelské pálenici a na takto vyrobené lihoviny se vztahuje snížená sazba. Úniky prováděli samotní pěstitelé tak, že během jednoho roku využívali více pěstitelských pálenic a sníženou sazbu uplatňovali ve větším množství než zákon o lihu umožňuje. Zavedením povinného předávání evidencí pěstitelů a vyrobeného množství destilátu správci daně jako přílohy daňového přiznání a přenesením těchto údajů do centrální databáze se daří rychle zjišťovat překročení povoleného limitu u jednotlivých pěstitelů.

Roku 2006 novela zákona o spotřebních daních přinesla **povinnost značkování některých dalších minerálních olejů**, značkování je možné provádět pouze v daňovém skladě a na základě povolení. Vzhledem ke zvyšujícímu se počtu kontrolních zjištění, podle kterých se do pohonných hmot přimíchávají jiné - nezdaněné výrobky, bylo v části páté novely zákona o spotřebních daní zavedeno povinné značkování některých dalších minerálních olejů.

7.1.2 Kontrolní činnosti

Kontrolní činnosti správců daně se zaměřují takto:

a) průběžné kontroly běžných denních činností daňových subjektů popř. provádění těch úkonů, které zákon svěřuje pouze správci daně. Při těchto kontrolách a úkonech pracovníci správce daně provádějí zejména:

- kontrola nakládky a vykládky vybraných výrobků v souvislosti s ukončením dopravy nebo při dovozu u provozovatelů daňových skladů, oprávněných příjemců, daňových zástupců, včetně případných odběrů vzorků
- kontrola správnosti provádění denaturace
- kontrola shody výrobních zařízení s dokumentací včetně úplnosti, pravosti a neporušenosti úředních závěr
- odečty a stanovení vyrobeného množství lihu
- přítomnost při provádění inventarizace lihu
- ověřování správnosti podaných daňových přiznání prováděním vytýkacího řízení
- kontrola dopravních prostředků a převáženého zboží

Při těchto kontrolách správce daně používá zejména institutu místního šetření dle zákona o správě daní a poplatků, ustanovení §§ 41 a 42 zákona o spotřebních daních a rovněž podle zákona o lihu. Celní správa jako ozbrojený sbor (podobný jako Policie ČR) využívá i některá oprávnění, která nemají územní finanční orgány k dispozici např. možnost zastavovat a kontrolovat dopravní prostředky v běžném silničním provozu. Kontrolní úkony poskytují důležité poznatky a podklady pro vyhledávání možných daňových úniků.

b) daňové kontroly, které se zaměřují na správnost a úplnost daňových přiznání a jimiž se zjišťuje nebo prověřuje základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

Při provádění daňových kontrol se správce daně řídí především ustanovením zákona o správě daní a poplatků o daňové kontrole a v praxi celních úřadů se u jednotlivých subjektů zaměřuje na delší časové období, resp. na více zdaňovacích období. Výběr subjektů k daňové kontrole provádí správce daně podle plánu kontrol, který je zpracován na základě analýzy rizik. Ta zohledňuje více faktorů:

- postavení subjektu podle různých hledisek – fyzická/právní osoba; plátce daně/poplatník
- druh povolení – daňový sklad, oprávněný příjemce, uživatel atd.
- ekonomické ukazatele subjektu

- poznatky z činnosti subjektu (včasnost podávání daňových přiznání, nedoplatky, penalizace pozdních plateb, porušení celních či daňových předpisů, apod.)

Daňové kontroly provádí správce daně u jím spravovaných daní sám, právní předpisy však nevyklučují ani spolupráci s územními finančními orgány při provádění společných daňových kontrol. Takové opatření by mohlo přinést snížení zátěže kontrolované osoby a pravděpodobně i větší efektivitu výkonu státní správy při správě daní.

c) ostatní kontroly podle zákona o spotřebních daních

Některé kontrolní úkony podle zákona o spotřebních daních mohou provádět i jiné státní orgány, než je správce daně, zejména se však jedná o kontroly, které většinou přímo nesouvisí se správou spotřebních daní, např.:

- zákaz prodeje tabákových výrobků za cenu nižší nebo vyšší než je cena pro konečného spotřebitele - §§ 110 a 112 zákona o spotřebních daních
- kontrola značení tabákových výrobků - § 115 zákona o spotřebních daních
- zákaz prodeje lihovin a tabákových výrobků na tržištích podle § 133 zákona o spotřebních daních
- dodržování povinností a zákazů při barvení minerálních olejů podle § 134e a 134n zákona o spotřebních daních

d) kontroly podle jiných právních předpisů

K zamezení daňovým únikům u spotřební daně z lihu slouží i opatření podle zákona o povinném značení lihu č. 676/2004 Sb., který stanoví povinnost značit spotřebitelská balení lihu (nad 0,2 l a nad 15% etanolu) kontrolními páskami a dává kontrolním orgánům možnost neznačený líh zajistit, popř. nechat propadnout nebo zabrat. Současně hrozí případnému přestupci podle závažnosti spáchaného přestupku poměrně výrazné sankce.

Uplatňováním oprávnění správců daně i dalších kontrolních orgánů se vytváří tlak na jednotlivé producenty, spotřebitele, uživatele osvobozených výrobků, plátce atd. směřující k řádnému dodržování právních norem, ke zvyšování daňové výtěžnosti a rovněž k potlačení nelegální výroby a prodeje lihu. Shora uvedená oprávnění uplatňuje správce daně jako jednotlivé úkony nebo jako soubor úkonů směřujících buď vůči jednomu subjektu nebo ve své územní působnosti při tematických kontrolách. Účinnou metodou je i vzájemná koordinace kontrolních akcí kontrolních orgánů a správců daně nebo společné provádění kontrolních akcí, přičemž mnohdy dochází k vzájemnému doplňování zákonných oprávnění.

7.2 Spolupráce v rámci EU

Na odborné a teoretické úrovni se rozvíjí především výměnou zkušeností mezi jednotlivými členskými státy nebo v rámci celé EU konáním odborných stáží, seminářů, výměnných pobytů apod.

Administrativní stránka spolupráce je zaměřena zejména na vzájemnou výměnu údajů o daňových subjektech v jednotlivých členských státech, o pohybu vybraných výrobků mezi jednotlivými členskými státy apod. Jako styčné úřady jsou v jednotlivých členských státech zřízeny orgány ELO (Excise Liaison Office) zajišťující vzájemnou výměnu dat. V České republice je výkonem těchto činností pověřena celní správa, resp. Generální ředitelství cel. Na žádost správce daně je tak možno získat údaje z databáze subjektů oprávněných obchodovat s vybranými výrobky. Některé údaje lze poskytnout i českým daňovým subjektům např. v situaci, kdy není zřejmé, zda příjemce v jiném členském státě je držitelem povolení daňového skladu, oprávněným příjemcem, daňovým zástupcem apod. (údaje o takových subjektech v rámci ČR lze získat u správce daně také). Správce daně může prostřednictvím národního orgánu ELO získat podrobnější údaje o subjektu v jiném členském státě. Základní údaje jsou v Evropské unii shromážděny v databázi SEED (System for Exchange of Excise Pro sledování pohybu vybraných výrobků je možné, aby správce daně na základě dožádání prostřednictvím orgánu ELO získal údaje o tom, zda zásilka vybraných výrobků byla příjemci v jiném členském státu (daňový sklad, oprávněný příjemce apod.) skutečně dodána a za jakých podmínek. Jedná se však o získávání údajů až po dodání zboží a zpětná odezva „odesílajícímu“ správci daně ze strany jiného členského státu nemusí být okamžitá. V podmínkách České republiky používají celní orgány pro evidenci pohybu vybraných výrobků mezi daňovými sklady, výhradně však v rámci pohybu vybraných výrobků v ČR, on-line PC program, který umožňuje informovat jiného správce daně o tom, že daňový subjekt v jeho územní působnosti (typicky daňový sklad) bude přijímat vybrané výrobky a informuje ho o základních podrobnostech dopravy, zejména o množství zboží a lhůtě k dodání příjemci. V rámci sledování pohybu vybraných výrobků mezi členskými státy EU takové moderní on-line sledování doprav neexistuje (narozdíl od sledování zásilek zboží podléhajícího celnímu dohledu – typicky tranzit zboží ze třetích zemí např. program NCTS nebo nově zaváděný systém e-Vývoz pro evidenci vývozních případů) a správce daně místně příslušný příjemci v jiném členském státě než je odesílatel nemá přehled o pohybu vybraných výrobků, což může být příčinou vzniku některých daňových úniků. Spotřební daň z vybraných výrobků

pak nemusí být příjemcem – plátcem v přijímajícím členském státě přiznána v daňovém přiznání a správce daně tuto skutečnost zjišťuje s velkým časovým odstupem nebo vůbec. Předcházet takovým případům by se dalo právě propojením dat o dopravách vybraných výrobků mezi jednotlivými členskými státy EU.

Mezi opatření legislativní povahy na úrovni EU lze zařadit také stanovení „správných“ sazeb spotřebních daní. Ta musí být stanovena v minimální výši 550 EUR/hl čistého alkoholu, která je dána Směrnicí Rady 92/84/EHS (v současné době odpovídá sazba SPD z lihu částce 838,13 EUR/hl). Sazba daně z lihu současně musí být tak vysoká, aby bránila nadměrné spotřebě alkoholu (zdravotní hledisko), přitom však musí bránit konzumaci nelegálně vyráběného alkoholu a sazba spotřební daně musí být tomu také úměrná (dostatečně nízká). Směrnice Rady 92/79/ESH uvádí celkovou minimální spotřební daň (specifická daň a valorická daň bez DPH), ve výši 57 % maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) cigaret nejžádanější cenové kategorie.

Opatření na straně výrobců

V zájmu samotných výrobců lihu je zabránit daňovým únikům, neboť nelegální výroba a dovozy snižují odbyt i zisky subjektům, které řádně plní své povinnosti. Dobře se toto ukázalo na zkušenostech výrobců lihovin, kteří po počáteční skepsi a negativním postoji k další je zatěžující povinnosti, tj. k povinnosti značit líh kontrolními nálepkami, zjistili, že toto opatření znatelně ovlivnilo situaci na trhu s lihovinami a v konečném důsledku znamenalo zvýšení odbytu, tržeb i zisku poctivých výrobců. Pro takové výrobce je tedy povinnost značení lihu přínosem a má smysl takové zákony dodržovat, byť výrobce do určité míry zátěží.

Výrobci mohou bojovat proti nelegální výrobě lihu a jeho uplatňování na trhu i tím, že používají chráněné průmyslové vzory lahví, obalů, etiket.

8 Závěr

V posledních letech se vlivem postupných novel legislativní opatření dostala na kvalitní úroveň. Určitou zásluhu na zlepšení kvality dnešních zákonů má jistě i vstup České republiky do Evropské unie.

Mnohem větší problém spatřuji v trendu posledních let v daňových únicích u daně ze spotřeby, čímž je nelegální výroba vybraných výrobků zejména tabákových výrobků a lihovin. Nelegální výroba tvoří největší objem daňových úniků ze spotřebních daní. Je to zároveň také určitý druh úniku, který je nejhůře zjištělný a novely zákonů na něj mají pouze malý vliv. Z toho důvodu považuji za velmi významný krok v boji proti nelegální výrobě zejména zvyšování počtu kontrol pracovníků celní správy v terénu a přímými kontrolami např. dopravních prostředků, domovní prohlídky atd. V tomto ohledu považuji také za přínosný zákaz prodeje alkoholických nápojů a „tabákových výrobků“ formou stánkového prodeje. Tyto výrobky se dnes až na výjimky mohou prodávat pouze v kamenných obchodech, v nichž lze snáze dohledat příslušnou dokumentaci.

Padělání a nelegální obchod bývá velmi dobře organizovaná trestná činnost, která představuje problém nejen v České republice, ale je i problémem globálním. Poškozuje nejen výrobce (ztráta důvěry ve značku), ale i státní rozpočet a v neposlední řadě i ohrožuje zdraví spotřebitelů. Ve světě byly zjištěny případy, kdy k padělání byl použit líh technický (syntetický), náplň do ostříkovačů a dokonce tekutý podpalovač.

V České republice nebyl na černém trhu v posledních několika letech zaznamenán případ použití syntetického lihu (syntetický líh se v ČR již nevyrábí) k výrobě lihovin a ani lihovin ohrožujících zdraví, protože do roku 2004 byl dostatek mimobilančního kvasného lihu. Tlakem finančních orgánů a Celní správy ČR došlo k uzavření řady lihovarů produkujících mimobilanční líh, a proto se v letech 2005 a 2006 začaly množit případy pašování lihu z Polska a Slovenska, a to i lihu denaturovaného. V organizovaném zločinu se pohybují velmi schopní lidé, pro něž není problém zorganizovat i velmi složité operace a dokázat i takřka nemožné. Jako příklad lze uvést "vodkovod" vyrobený ze zahradní hadice v délce tří kilometrů, který vedl přes hranice Bělorusko – Litva. Lze odhadnout, že podíl černého trhu například lihovin tvořil v Česku před kolkováním zhruba 15-20%.

Daňové úniky nelegální produkce lihu dosahují ročně až tří miliard korun, přičemž nelegální trh může dosahovat až třetiny celkové domácí produkce. Nešvar, s nímž se musí potýkat i Česká obchodní inspekce (kontrolor nelegálního prodeje), je ten, že prakticky není možné zjistit jaký objem lihovin se u nás vyrábí legálně. Čísla do statistik nedávají

například malí producenti lihovin, kteří mají méně než 25 zaměstnanců. Takže názory, kolik tu vlastně je alkoholických nápojů legálně, jsou pouhé odhady. V roce 2000 svou produkci však nenahlásila ani Karlovarská Becherovka. Ta totiž musela vyrábět takzvaně na sklad, aby splnila tehdejší privatizační podmínky vlády.

Špatné zkušenosti s nelegálními výrobci má rovněž společnost R. Jelínek Vizovice, zaměřená hlavně na ovocné destiláty – slivovici nebo hruškovici. Navíc se potýkají s tím typem konkurence, kdy si lidé pálí kořalku sami doma. Často říkají, že jen pro svoji osobní spotřebu, ale o tom se dá úspěšně pochybovat.

9 Abstract

Tax avoidance in excise tax

The taxes from consumption are an excise taxes and value adds tax. I will focus on an excise tax. The excise tax is one of the most important income to state budget. The excise taxes belong between indirect taxes and is divided into five selected products, such as cigarettes, bear, vine, alcohol and mineral oils. The consumption of this products is not necessary, usually contains an injuring. That is why the state has to defend against excessive consumption of this products. Every state use another way. It can be prohibition, legal measures or resignation of the government. This works contains an examples of tax avoidance in the history in Czech Republic and it is legal form. The goal of this works is analyse problem in legal form, find whether an accession Czech Republic to European Union has a significant influence upon tax avoidance. The main problem in a tax avoidance is an illegal production.

10 Literární přehled

Vančurová, A.: Daňový systém 2006, 1. VOX a.s., 2006, ISBN 80-86324-60-5

Boněk, V.: Lexikon – daňové pojmy, Sagit, 2001, ISBN 80-7208-265-5

Martinez, J-C.: Daňový únik, HZ Praha, 1995

Kubátová, K.: Daňová teorie – Úvod do problematiky, Aspi, a.s., 2005, ISBN80-7357-092-0

Kobík J.: Správa daní a poplatků s komentářem – komplexní pohled na problémy správy daní, ANAG, 2002, ISBN 80-7263-135-7

Prouza D.: Daňová kriminalita, Justiční akademie ČR, 2005

Šulc, I. a kolektiv: Spotřební daně s komentářem, CP Books, a.s., 2005, ISBN80-251-0651-9

Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v platném znění

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Zákon č. 61/1997Sb., o lihu

Vyhláška č. 140/1997 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících

Vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu

Vyhláška 149/2006 Sb., o povinném značení lihu

Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu

Časopis Ekonom, Obrichová A., Kontraband voněl pěkně, Economia a.s., č.45/LI, Praha, 2006, č. 45, str. 24, ISSN 1210-0714

Směrnice Rady 92/84/EHS, o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů

Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25.2.1992, o obecné úpravě držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

Směrnice Rady 92/80/EHS ze dne 19. října 1992, o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret

Směrnice Rady 92/79/EHS, o sblížení daní z cigaret

www.cs.mfcr.cz/dokumenty

<http://www.zakony-online.cz/>

<http://www.cs.mfcr.cz/>

<http://www.mfcr.cz>