

UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

EX-POST ANALÝZA SPOTŘEBNÍCH DANÍ

Ondřej Prouza

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2008

Prohlášení:

Tuto bakalářskou práci na téma „Ex-post analýza spotřebních daní“ jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

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

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

V Děčíně dne 10. března 2008

Ondřej Prouza

Poděkování:

Rád bych na tomto místě poděkoval paní Ing. Libuši Čekanové, Ph.D., vedoucí mé práce, za cenné rady, připomínky, doporučení a neocenitelnou podporu při zpracování mé bakalářské práce.

Souhrn: Tato bakalářská práce pojednává o problematice spotřebních daní a výběru spotřební daně v období let 2004 až 2007, kdy je správcem daně Celní správa České republiky. Práce je zaměřena především na seznámení s tímto tématem, ale obsahuje také vlastní poznatky autora z praxe a výkonu služby. Po přečtení této práce by měl čtenář pochopit hlavní smysl, principy a fungování správy spotřebních daní v České republice a její význam ve výběru těchto daní.

První část seznamuje čtenáře s problematiku nepřímých daní, vymezuje základní terminologii a popisuje historii a vývoj spotřebních daní do současné doby. Je zde popsán také vývoj zákona o spotřebních daních a související legislativy.

Druhá část je zaměřena na porovnání výběru spotřební daně v konkrétních obdobích. V této části jsou dále popsány současné trendy krácení spotřebních daní vycházející z poznatků autora z praxe a návrhy na zefektivnění správy spotřebních daní a úpravu legislativy.

Závěrečná část obsahuje zhodnocení výběru spotřební daně celními orgány a zabírá se otázkou fungování výběru spotřební daně v budoucnosti.

Summary: This bachelor work discuss about problems of consumption taxes and collecting consumption taxes from 2004 to 2007, when the controller is Board of Customs of Czech republic. The work is especially focusing to identification with this theme, but contains author's own knowledge of praxis and services too. After reading this work the reader have should see the main sense, principles and system functioning of board of custom and its sense to collection of consumption taxes.

The first part meets the reader with the problematic of indirect taxation, limits basic terminology and describes history and progress of consumption taxes to present day. Progress of the law of consumption taxes and related legislation is described here too.

Second part is focusing on confrontation of drawing consumption taxes in concrete periods. In this part are described present trends of illegal reduction consumption taxes results from author's profession and suggestions to make control of consumption taxes more efficient.

The final part contains analysis of progress of consumption taxes by Board of Customs of Czech republic and asks a question about the function of selection taxes in future.

<p>Klíčová slova: spotřební daně, analýza, celní správa, daňové úniky Keywords: consumption taxes, analysis, board of customs, tax evasion</p>
--

Obsah

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	6
ÚVOD.....	7

I. TEORETICKÁ ČÁST

1. ZÁKON O SPOTŘEBNÍCH DANÍCH	8
1.1. NEPŘÍMÉ DANĚ	8
1.1.1. FUNKCE DANÍ.....	8
1.1.2. CHARAKTERISTIKA A ROZDĚLENÍ DANÍ.....	9
1.2. HISTORICKÝ VÝVOJ SPOTŘEBNÍCH DANÍ	11
1.3. ZÁKLADNÍ POJMY	13
1.3.1. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	13
1.3.2. VYBRANÉ ČINNOSTI.....	16
1.4. LEGISLATIVA SPOTŘEBNÍCH DANÍ	19
1.4.1. ZÁKON A JEHO NOVELIZACE.....	19
1.4.2. ZMĚNA PŘEDMĚTU A SAZBY DANĚ.....	19
1.4.3. OSTATNÍ ZMĚNY	21
1.4.4. SMĚRNICE A VNITROSTÁTNÍ LEGISLATIVA	22

II. PRAKTICKÁ ČÁST

2. VÝBĚR DANĚ CELNÍMI ORGÁNY	23
2.1. ÚKOLY CELNÍ SPRÁVY	23
2.2. SPOTŘEBNÍ DAŇ A SPRÁVCE DANĚ.....	23
2.3. POROVNÁNÍ PŘÍJMŮ SR S ROKEM 2006.....	27
2.4. POROVNÁNÍ PŘÍJMŮ ZE SPD V ODBOBÍ 2004 AŽ 2007	31
2.4.1. ANALÝZA PŘÍJMŮ SPD.....	31
2.4.2. POROVNÁNÍ VRACENÍ SPD	38
3. KRÁCENÍ SPOTŘEBNÍ DANĚ	40
3.1. PŘÍČINY KRÁCENÍ DANÍ	40
3.2. KRÁCENÍ DANĚ Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ	41
3.3. KRÁCENÍ DANĚ Z LIHU	44
3.4. KRÁCENÍ DANĚ Z TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ	47
4. ZVÝŠENÍ EFEKTIVNOSTI VÝBĚRU SPOTŘEBNÍ DANĚ	50
4.1. ZMĚNY A NÁVRHY V LEGISLATIVĚ	50
4.2. ZATÍŽENÍ SPOTŘEBNÍ DANÍ A KVALITA SPRÁVCE	52
ZÁVĚR.....	55
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	52

Seznam použitých zkratk:

SPD	spotřební daň
SR	státní rozpočet
GŘC	Generální ředitelství cel
CŘ	celní ředitelství
ČR	Česká republika
RSSD	registr subjektů spotřebních daní
EVV	evidence vybraných výrobků
TV	tabákové výrobky
MO	minerální oleje

ÚVOD

Hlavním cílem této bakalářské práce je seznámení čtenáře se správou a výběrem spotřebních daní v České republice Celní správou České republiky v období let 2004 až 2007, a to na základě zpracované analýzy výběru spotřební daně doplněné o vlastní poznatky autora z praxe a výkonu služby. Vedlejším cílem je podání informací čtenáři o způsobech krácení spotřebních daní a působnosti celní správy v této oblasti. Část práce je také zaměřena na možnosti zefektivnění výběru spotřební daně celními orgány formou úpravy legislativy a transformací vnitřních zdrojů celní správy.

První kapitola podrobně popisuje spotřební daně z globálního hlediska, jejich význam, dělení a historický vývoj. Dále seznamuje čtenáře se základními pojmy, které se při správě spotřebních daní používají, vybranými činnostmi a vývojem legislativy, zejména zákonem o spotřebních daních. Změna legislativy ve velké míře ovlivňuje inkaso spotřebních daní, proto je tomuto tématu věnovaná širší pozornost.

Druhá kapitola obsahuje v prvních dvou podkapitolách popis, funkci a úkoly celní správy jako současného správce daně. Zbývající dvě podkapitoly tvoří detailní analýza příjmů spotřebních daní do státního rozpočtu, porovnání s rokem 2006 a celkové zhodnocení výběru spotřebních daní v posledních čtyřech letech. Součástí této kapitoly tvoří omezené množství grafů a tabulek.

Třetí kapitola čerpá z poznatků autora z praxe a zabývá se aktuálním tématem krácení spotřebních daní - současnými trendy, způsoby a příčinami krácení daní a kontrolními činnostmi a opatřeními celní správy, která se snaží těmto nelegálním činnostem zamezit.

Závěrečná kapitola obsahuje autorovy návrhy na zvýšení efektivity výběru spotřební daně spojené zejména se změnou legislativy a současně popisuje další faktory, které přímo či nepřímo ovlivňují správu spotřebních daní.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1. ZÁKON O SPOTŘEBNÍCH DANÍCH

1.1. NEPŘÍMÉ DANĚ

1.1.1. FUNKCE DANÍ

Úloha daní v ekonomice je v nejužším pohledu jasná: mají zajistit příjmy do státního rozpočtu a přispět k provádění zamýšlené fiskální politiky. Pokud bude existovat jakýkoliv stát, bude potřebovat ke svému fungování určité finanční prostředky.¹

Stát potřebuje příjmy i pro přerozdělovací procesy. Prostřednictvím daní a transferových plateb zajišťuje zmírňování určitých sociálních nerovností, které by vznikly ve chvíli, kdy by majetnější obyvatelé nepřispívali svým méně majetným spoluobčanům. Cílem zásahů státu má být i spravedlivější rozdělení důchodů a bohatství. Někteří ekonomové se domnívají, že pomocí daní lze přispět i k vyšší zaměstnanosti, ekonomické rovnováze a přiměřenému stabilnímu ekonomickému růstu.

K naplnění základních úloh státu, mezi něž zařazujeme školství, zdravotnictví, sociální sféru a vnitřní i vnější obranu, potřebuje stát finanční prostředky. Existence daní je z tohoto pohledu určitě pozitivem, se zvětšujícím se stupněm státních zásahů do ekonomiky však může vysoká úroveň zdanění podvazovat ekonomickou aktivitu a narušovat fungování tržního mechanismu. Zatímco při nižším stupni zatížení může při dalším zvýšení daní vláda poskytovat větší množství záslužných statků či sociálně potřebných programů, a tím zvyšovat celkový blahobyt země, při překročení určité úrovně daňové zátěže odnímá prostředky soukromému sektoru a celkový užitek z daní klesá, marginální užitek se může dostat do záporných hodnot.¹

Úkolem vládní politiky by mělo být, aby snahy obyvatelstva v tomto směru podporovala a aby nikdy nezaváděla takové daně, které neodvratně dopadnou na kapitál; neboť jestliže to činí, zasahuje fond určený k vydržování práce, a tím zmenšuje budoucí výrobu země.²

¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. [s.l.] : C. H. Beck, 2003, s. 13-249.

² RICARDO, David. *Zásady politické ekonomie a zdanění*. [s.l.] : SNPL, 1957.

1.1.2. CHARAKTERISTIKA A ROZDĚLENÍ DANÍ

Nejčastější definice daně označuje daň jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu. Daněmi se odnímají příjmy soukromému sektoru, aby se jejich výnosy mohly stát příjmem veřejných rozpočtů. Na rozdíl od půjček vláda nemusí odejmuté prostředky splácet.

Daňovou politiku můžeme charakterizovat jako praktické využívání daňových nástrojů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti. Daně patří do skupiny nepřímých nástrojů hospodářské politiky, jsou prostředkem přerozdělování nově vytvořeného produktu.³

Daně by měly v ekonomice napomáhat veřejným financím plnit tři funkce:

- alokační
- (re)distribuční
- stabilizační

Alokační funkce daní řeší problematiku investování (umísťování) vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebou. Vláda sice potřebuje k naplnění svých cílů disponovat určitými prostředky a zasahovat do ekonomiky, ale příliš rozsáhlý veřejný sektor by vedl k alokovaní i těch prostředků, které je možno efektivněji a méně nákladněji umísťovat prostřednictvím trhu.

Prostřednictvím daní a transferových plateb vláda ovlivňuje (re)distribuci důchodů. V ekonomice bez existence vlády by vlastnictví zdroj, dovedností, zručnosti a určitých dispozic vedlo k nezvratnému rozdělení bohatství a důchodů, které by mělo za následek drastické zvýšení rozdílů mezi obyvatelstvem, život v přepychu jedněch a obrovskou bídu druhých. Celková úroveň blahobytu by byla nízká. Vláda odnímáním části důchodů poplatníků a poskytováním transferových plateb modifikuje prvotní distribuci.³

Plnění alokační a (re)distribuční úlohy daní není závislé na změnách v poměru příjmů a výdajů veřejných rozpočtů, za optimální se považuje vyrovnaný rozpočet. Využití stabilizační funkce naopak předpokládá v závislosti na hospodářském cyklu sestavení přebytkového,

³ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. [s.l.] : C. H. Beck, 2003, s. 15-249.

vyrovnaného či deficitního rozpočtu.⁴

Pravděpodobně nejznámější typologizací je členění daní podle jejich vazby na důchod poplatníka (přímé a nepřímé), které je někdy nepřesně zaměňováno za třídění dle dopadu daně. Nepřímé daně jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů; rozhodujícím momentem zdanění je většinou samotný akt nákupu či spotřeby příslušné komodity. Daně nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci osoby, protože jsou vyměřeny ve stejné výši pro osoby s vysokými i nízkými příjmy či bohatstvím. Daně jsou neadresné, a tak si jejich výši mnohdy ani běžný občan neuvědomí (např. při nákupu potravin). Někdy se při tomto členění daní používá i kritérium shody osoby plátce a poplatníka, přičemž za plátce daně je považován ten, který je ze zákona povinen daň spočítat, vybrat a odvést; poplatníkem daně je ten subjekt, který nese daňové břemeno. Z vnějšího pohledu by se mohlo zdát, že zatímco u daní přímých je poplatník a plátce daně osoba totožná, pro nepřímé daně je typickým oddělením osoby plátce od osoby poplatníka. Podle dalšího členění podle příjmových poměrů poplatníka můžeme označit spotřební daně jako in rem daně, kdy poplatník odvádí z titulu vlastnictví či nabytí určitého majetku, nákupu či spotřeby zboží a služeb, jejich výše není závislá na jeho příjmech.⁴

Nepřímé daně můžeme jednoduše rozdělit na:

- daň z přidané hodnoty
- spotřební daně
- cla

Mezi spotřební daně, které však nejsou upraveny zákonem o spotřebních daních a které má ve své kompetenci od 1. ledna 2008 Celní správa České republiky, řadíme i daně k ochraně životního prostředí, tzv. ekologické daně (z plynu, elektřiny a tuhých paliv), stanovené na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Ve své práci se dále budu zabývat pouze spotřebními daněmi, jelikož celní správa a autor této práce nemá doposud praktické informace z výkonu služby souvisejících s vyměřováním a výběrem ekologických daní ani potřebné informace a data potřebná pro analýzu.

⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. [s.l.] : C. H. Beck, 2003, s. 16-249.

1.2. HISTORICKÝ VÝVOJ SPOTŘEBNÍCH DANÍ

Historie nepřímých daní sahá až do období feudalismu. Akcízy, které představují první formu nepřímých daní, jsou modernější verzí regálů (poplatků za propůjčení práv, např. těžby, lovu nebo vaření piva). Tržní regál, který znamenal královské oprávnění zakládat tržní místa, tak vyúsťuje do poplatku ze zboží prodávaného buď na tržišti, nebo na cestách k němu. Akcízy mají v podstatě dvě podoby. Akcíz jako daň z oběhu zboží vystupuje ve funkci spotřební daně a postihuje jednotlivé druhy komodit v oběhu, jeho výše se řídí množstvím nebo stanovenou užitnou hodnotou (tj. spotřební daně z nápojů, dobytka, sukna, soli, vlny, mýdla, vína, piva, svíček apod.). Podstatou akcízu ve formě obchodové daně je zaplacení poplatku z právního převodu zboží podle jeho ceny, při vícenásobném prodeji může být jedno zboží podrobeno dani i opakovaně.⁵

V tomto období vzniká také profese daňového pachtýře, který získává za úplatu od panovníka licenci na výběr daní. Ta se může vztahovat buď na jednu daň (daňový pacht), nebo na právo výběru všech daní (generální pacht). Jelikož v mnoha státech je stanoveno, že jediným příjmem daňového pachtýře je právě příjem odvozený z velikostí výběru daní, je zřejmé, že majitel licence se snažil omezovat „daňové nedoplatky a úniky“.⁵

V pozdním feudalismu vzniká „akcízové hnutí“, jež si klade za cíl odstranění všech ostatních daní kromě akcízů. „Akcízová kontroverze“ je termín, kterým se označuje velká polemika mezi zastánci akcízů jako jediné daně a stoupenci daňových systémů založených na více daních. Ti argumentují především velkou základnou akcízů a neúnosným zdaněním základních potřeb obyvatel. V 18. století z kontribucí a akcízů vznikají prvé ucelené daňové soustavy přímých a nepřímých daní.⁵

Daňovými reformami v 19. století stoupl v Evropě podíl přímých daní, spotřební daně již nejsou vybírány u nezbytných zboží, ale většinou pouze u lihu, piva, vína, cigaret, petroleje, cukru, čaje a kaka. Vesměs se tedy nepřímé daně týkají předmětů, u nichž lze daň snadno vybírat a kontrolovat. V Rakousko-Uhersku zůstala výnosově důležitou všeobecná daň potravní. Z ní jsou postupně některé výrobky vyjmuty a podrobeny samostatné dani (lív, pivo, víno a olej). Značná je cukerní daň, jejíž sazby jsou v té době nejvyšší v Evropě. Daleko nejvyšší výnos ze spotřebních daní měl tabákový monopol. Bylo to dokonce více, než kolik se vybralo z ostatních

⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. [s.l.] : C. H. Beck, 2003, s. 28-249.

nepřímých daní dohromady. Jako méně významné zůstávají i monopol solní, loterijní, výbušnin a umělých sladidel. Důležitým finančním zdrojem zůstávají cla, která jsou významným nástrojem obchodní politiky. Poměr přímých a nepřímých daní na celkových daňových výnosech byl v roce 1913 40 : 60 ve prospěch nepřímých daní. Značný vývoj prodělaly nepřímé daně, kdy v období let 1920-1927 byly nově zavedeny všeobecná daň nápojová, daň z masa, daň z droždí, daň z přípravků ke kypření těsta, daň z kyseliny octové, daň z uhlí, daň z vodní síly, daň z limonád, minerálních a sodových vod a daň z motorových vozidel.⁶

V českých zemích ve 40. až 60. letech 20. století je kladen důraz na stabilizační funkci daní (pod vlivem J. M. Keynesa a jeho poptávkově stimulační teorie). V tržních ekonomikách roste daňové zatížení, v některých státech jsou nejvyšší mezní progresivní sazby až 90 % (USA, severní Evropa). Celková daňová kvóta v mnoha zemích je větší než 50 % hrubého domácího produktu. V Československé republice došlo v roce 1948 k zásadní reformě daňové soustavy, kdy byla zavedena zemědělská daň a místo daně z obratu a všech spotřebních daní všeobecná daň (po novelizaci nazývaná všeobecná nákupní daň). Ve světě se v 70. až 80. letech začíná projevat tendence zvyšování podílu nepřímých daní na celkových daňových výnosech, nikoli však v Československu. Dalším znakem tohoto období je zahájení procesu zavádění daně z přidané hodnoty do daňových systémů nejprve ve státech Evropského hospodářského společenství (u nás daň z obratu). Po listopadu 1989 bylo rozhodnuto stávající soustavu daní nereformovat, ale k 1. 1. 1993 vytvořit daňovou soustavu zcela novou; v meziobdobí (1990-1992) však došlo k několika změnám. Rozhodnou změnou byl rozpad České a Slovenské Federativní republiky k 1. lednu 1993.⁶

Dne 1. 1. 1993 nabyl účinnosti zákon č. 212/1992 Sb. Federálního shromáždění o soustavě daní. V § 1 odst. 1 tohoto zákona je uvedeno, že soustavu daní v České a Slovenské Federativní republice tvoří mj. daně spotřební, a to daň z: uhlovodíkových paliv a maziv, lihu a destilátů, piva, vína, tabáku a tabákových výrobků. Tento zákon byl zákonem obecným a pozbyl platnosti až dne 1. 1. 2004. Speciálním zákonem upravující spotřební daně se stal zákon č. 587/1992 Sb. České národní rady o spotřebních daních, účinný od 1. 1. 1993. Tento zákon byl po dobu své platnosti několikrát novelizován až do doby, kdy byl nahrazen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), který je platný od 1. 1. 2004. Autor se dále zaměřuje na období platnosti tohoto zákona a blíže tento zákon specifikuje.

⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. [s.l.] : C. H. Beck, 2003, s. 34-249.

1.3. ZÁKLADNÍ POJMY

1.3.1. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) se v současné době dělí na sedm základních částí. První část definuje základní pojmy a základní ustanovení. Dále přesně určuje subjekty, kterých se spotřební daně týkají, jejich vztahy k daním, vyměřování a osvobození od daně, dovoz a vývoz vybraných výrobků, atd. Druhá část, která je nejobsáhlejší, je rozdělena na pět hlav a obsahuje zvláštní ustanovení týkající se spotřebních daní, definování předmětu daně, vznik daňové povinnosti, vrácení spotřební daně a další speciální ustanovení vztahující se k jednotlivým předmětům daně. Třetí, nejmenší, část je částí zabývající se kontrolami lihovin a tabákových výrobků na tržnicích a tržištích. Čtvrtá část popisuje zvláštní činnosti vztahující se k barvení a značkování minerálních olejů, práva a povinnosti daňových subjektů. Pátá část nepřímě navazuje na část čtvrtou a zabývá se značkováním ostatních minerálních olejů. Předposlední šestá část upravuje správní delikty vztahující se k tabákovým výrobkům a lihovinám a sedmá, závěrečná část, obsahuje společná, přechodná a zrušovací ustanovení. Jelikož se v této práci budeme dále setkávat s různými specifickými pojmy, rád bych tyto pojmy blíže definoval a přiblížil.

Na začátku první části je v obecných ustanoveních popsáno rozdělení spotřebních daní. Spotřebními daněmi jsou:

- daň z minerálních olejů
- daň z lihu
- daň z piva
- daň z vína a meziproductů
- daň z tabákových výrobků

Jakých konkrétních výrobků se tyto daně týkají, si popíšeme v druhé části, zabývající se předmětem daně. Komodity, které jsou zatíženy spotřebními daněmi, se dále označují jako „**vybrané výrobky**“. Dále se v § 1 zákona o spotřebních daních uvádí, že správu spotřebních daní vykonávají celní úřady a celní ředitelství, která jsou místně příslušná sídlu společnosti nebo místu pobytu fyzické osoby. V § 3 nazvaném vymezení pojmů jsou popsány základní pojmy, se kterými se budeme v zákonu o spotřebních daních a při správě daní zabývat. Autor práce

předpokládá, že pojmy dovoz a vývoz není nutné dále specifikovat. Avšak pojem, který je zajímavý, je tzv. „**podmíněné osvobození od daně**“. Znamená to, že daňová povinnost je odložena do doby, kdy bude vybraný výrobek propuštěn do režimu volného oběhu. **Volným oběhem** se rozumí prodání, předání nebo další distribuce tohoto vybraného výrobku, kdy je daň vyměřena a vybrána. Další pojem, který je vhodné blíže specifikovat, je „**daňový sklad**“. Daňovým skladem je místo, zpravidla továrna nebo provoz, ve kterém provozovatel daňového skladu vyrábí, skladuje, přijímá nebo odesílá vybrané výrobky. Provozovatelem může být pouze fyzická nebo právnická osoba, které bylo uděleno celním ředitelstvím povolení k provozování daňového skladu. Druhým a posledním subjektem, který používá režim podmíněného osvobození od daně, je tzv. „**oprávněný příjemce**“. Tento subjekt může vybrané výrobky jednorázově nebo opakovaně dovážet z jiného členského státu, nesmí je však skladovat ani odesílat. V praxi to znamená, že oprávněný příjemce po převzetí vybraných výrobků musí vybrané výrobky propustit do volného oběhu a přiznat vypočítanou spotřební daň. **Uživatel** vybraných výrobků je, jak již vypovídá název, osoba, která přijímá a užívá vybrané výrobky osvobozené od daně. Tito uživatelé nemají povinnost registrace ke spotřebním daním. Každý výrobek má podle Nařízení Rady č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku přidělený **kód nomenklatury**. Je to osmimístné číselné označení (desetimístné s doplňkovým kódem), které přesně určuje, o jaké zboží se jedná. Celní správa vydává na základě Nařízení Rady Evropské unie Český integrovaný tarif, který slouží jako seznam všech komodit a výrobků, se kterými se běžně obchoduje nebo se kterými by se obchodovat mohlo. Český integrovaný tarif slouží zejména jako pomůcka při výpočtu cla a DPH, při plnění obchodně politických opatření nebo při naplňování kvót. Kód nomenklatury je důležitý také při identifikaci neznámé komodity v celně-technických laboratořích. Uvedme si příklad, kdy z nádrže s pohonnými hmotami odeberou pracovníci Celní správy vzorek, který má charakteristické znaky topného oleje, jak je uvedeno na průvodních dokladech. Analýzou se však prokáže, že se jedná o motorovou naftu, která má jiné sazební zařazení a je zatížena vyšší sazbou spotřební daně. Jelikož jsou si některé vybrané výrobky podobné, ba přímo zaměnitelné, z daňového (a celního) hlediska je zapotřebí znát jejich kódy nomenklatury. Dalším pojmem je „**daňový zástupce**“. Je to v podstatě subjekt, který je pověřen daňovým subjektem z jiného členského státu k odebírání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a jejich uváděním do volného oběhu. Posledním základním pojmem, který stojí za zmínku je pojem „**výroba**“. Tento pojem je zde blíže definován, jelikož v minulosti docházelo k obcházení tohoto ustanovení. K dalším důležitým

pojmem patří také „**plátce daně**“. Plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je registrovaná ke spotřebním daním a vzniká jí povinnost daň přiznat a zaplatit. Vznik daňové povinnosti vymezuje ustanovení § 9 zákona o spotřebních daních.

Vybrané výrobky můžeme z hlediska vyměření a vybrání spotřební daně rozdělit na vybrané výroby uvedené do volného daňového oběhu, vybrané výrobky osvobozené od daně a vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně. U vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu byla již daň vyměřena a odvedena. Další dva režimy bych rád dále důkladněji popsal, jelikož pro jednotlivé vybrané výrobky mohou platit specifické podmínky.

Vybrané výrobky, které podléhají spotřební dani, avšak nejsou touto daní zatíženy, jsou od spotřební daně **osvobozené**. S výjimkou zvláštních případů uvedených v § 11 se jedná o ty vybrané výrobky, které byly vyrobeny v daňovém skladu a jsou používány pro stanovený účel, který je zákonem definován. Tyto vybrané výrobky je možné užívat pouze na základě vydaného povolení. V případě, že vybrané výrobky nebudou použity pro zákonem daný účel, vzniká u nich daňová povinnost, jako kdyby nebyly osvobozeny. Osvobozeny od daně mohou být vybrané minerální oleje používané pro jiné účely než je pohon motorů nebo výroba tepla. Tyto minerální oleje jsou zejména používány při výrobě výrobků, které nejsou předmětem spotřební daně. Od daně jsou také osvobozeny minerální oleje používané jako pohonná hmota pro leteckou dopravu a letecké práce a pro plavby po vodách na daňovém území České republiky do jiného členského státu a zpět. I k těmto výjimkám však existují určitá specifika a podmínky stanovené zákonem. Daňovými subjekty je často nakupován a užíván také líh osvobozený od daně. Tento líh však musí být používán pro účely uvedené v § 71. Pojem „zvláštní denaturace“ znamená přimíchávání specifické chemické látky, která lihu umožní jeho použití pro stanovený účel, avšak současně zamezí možnosti jeho případné konzumace. K laboratorním účelům lze například použít pouze líh denaturovaný hexanem, jelikož ostatní denaturační prostředky by mohly mít vliv na použití lihu a výsledky laboratorních testů. Pivo, víno a meziprodukty mohou být osvobozeny od daně, jsou-li použity pro výrobu octa, léčiv, nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových nebo potravinářských výrobků s nízkým obsahem alkoholu. Osvobozeny jsou také vzorky těchto vybraných výrobků nezbytné pro výrobní zkoušky, rozbory nebo vzorky odebrané celním úřadem. To platí také pro tabákové výrobky.

Druhým pojmem je režim **podmíněného osvobození od daně**. Termín „podmíněné“ znamená, že vybraný výrobek je dočasně nebo při splnění zákonem stanovených podmínek

osvobozen od daňové povinnosti. Obecné podmíněné osvobození se vztahuje na vybrané výrobky, které jsou umístěné v daňovém skladu nebo dopravované v tomto režimu, např. oprávněným příjemcem nebo mezi daňovými sklady umístěnými na území členských států. Vybrané výrobky lze vyvážet z daňových skladů v režimu podmíněného osvobození od daně z daňového území Evropského společenství. Ustanovení § 59 však upravuje, u jakých minerálních olejů však tento režim lze použít, pro ostatní minerální oleje nelze podmíněné osvobození od daně použít (např. odpadní oleje). U lihu, piva, vína a meziproduktů existují zvláštní omezení režimu podmíněného osvobození od daně, vztahující se zejména k daňovému skladu.

1.3.2. VYBRANÉ ČINNOSTI

Jak již bylo výše uvedeno, daňový subjekt je povinen v případě použití režimu podmíněného osvobození od daně případně vzniklou a ušlou daň zajistit a poskytnout tím záruky celním orgánům. **Zajištění daně** může být poskytnuto daňovým subjektem různými formami. Nejčastěji je používáno složením hotovosti na účet celních orgánů nebo ručením, pokud osobu ručitele povolí celní ředitelství nebo celní úřad. Méně častou formou ručení může být bankovní zárukou. Tento způsob není daňovými subjekty obvykle využíván, jelikož jsou s tímto způsobem ručení spojené značné náklady finančnímu ústavu. Zajištění daně poskytnuté ručením používají zejména daňové sklady nebo oprávnění příjemci v případě, že nemají dostatek volných finančních prostředků potřebných k zajištění daně. Zajištění daně převodem na účet správce daně se používá zejména při zajištění daně během dopravy. Silné a ekonomicky stabilní daňové subjekty mohou požádat o snížení nebo upuštění zajištění daně. Toto důležité rozhodnutí má v kompetenci celní ředitelství, které na základě dostupných ekonomických údajů a informací provede analýzu daňového subjektu a v případě, že subjekt je shledán finančně zdravým a schopným dostát svým závazkům, rozhodne o upuštění zajištění daně. V praxi to znamená, že daňové subjekty, které prosperují, nemusí celním orgánům poskytovat zajištění daně a volné finanční prostředky mohou dále investovat.

Daňový subjekt, který hodlá s vybranými výrobky obchodovat nebo vybrané výrobky spotřebovat, musí mít celními orgány vydané **povolení**. Typ povolení záleží na druhu vybraného výrobku nebo podnikatelské činnosti daňového subjektu. Povolení k provozování daňového skladu se vydává daňovému subjektu, který přijímá, skladuje, zpracovává a odesílá

jeden nebo více z vybraných výrobků. Zvláštní povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně podle § 13 se používá u minerálních olejů a lihu. K nákupu zkapalněných ropných plynů (LPG) je zapotřebí požádat o povolení podle § 60a. Výše uvedená povolení vydává celní ředitelství, které také rozhoduje o návrhu na opakované přijímání vybraných výrobků osvobozených od daně podle § 22 a povolení ke značkování některých minerálních olejů podle § 134g zákona o spotřebních daních. Naopak celní úřady rozhodují o vydání jednorázového povolení pro přijetí vybraných výrobků osvobozených od daně. Rozhodnutí vydává správce druhého stupně řízení zejména z důvodu nestrannosti a nezaujatosti.

Se správou spotřebních daní úzce souvisí kompetence správců daně v oblasti kontrolní činnosti. Práva a povinnosti při provádění **kontrolní činnosti** upravují obecně § 41 a § 42 zákona o spotřebních daních. V případě zjištění skladování, dopravy nebo prodeje jsou kontrolní orgány oprávněny kontrolovat, zda byla u vybraných výrobků odvedena spotřební daň, případně zda je zboží umístěno v režimu podmíněného osvobození od daně nebo je zcela osvobozeno od daně. Kontrolovaná osoba musí na základě daňových nebo prodejních dokladů či dokladů o dopravě prokázat, že vybrané výrobky byly zdaněny nebo že daň bude vyměřena a odvedena dodatečně. V případě neprokázání jsou kontrolní orgány oprávněny vybrané výrobky zajistit. Pokud daňový subjekt ani dodatečně neprokáže, že z vybraných výrobků nebyla odvedena spotřební daň, uloží celní orgány propadnutí těchto výrobků. Propadlé výrobky se stávají majetkem státu a celní správa je oprávněna tyto vybrané výrobky prodat ve dražbě nebo zničit. Zvláštní postavení mají kontroly prodeje lihovin a tabákových výrobků na tržnicích a tržištích nebo při stánkovém prodeji. Touto problematikou se podrobně zabývá část třetí zákona o spotřebních daních, na kterou navazuje část šestá, která pojednává o správních deliktech vztahujících se k tabákovým výrobkům, lihovinám a značeným minerálním olejům. Pokuty, propadnutí nebo zabránění vybraných výrobků jsou formy sankcí, kterými mohou být postiženy osoby jednající v rozporu se zákonem. Při kontrole se zejména vychází z údajů uvedených na nabývacích nebo průvodních dokladech. Zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu se prokazuje daňovým dokladem, dokladem o prodeji nebo dokladem o dopravě vybraných výrobků. Dále existují ještě doklady, které musí být použity během dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně. Tyto doklady musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti, jako množství vybraných výrobků, výši spotřební daně celkem nebo místo určení. V některých případech může správce daně odebrat vzorky, které zasílají do celně-technických laboratoří na analýzu. Na základě výsledků analýzy potom mohou vybrané výrobky ztotožnit nebo zpochybnit.

1.4. LEGISLATIVA SPOTŘEBNÍCH DANÍ

1.4.1. ZÁKON A JEHO NOVELIZACE

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních byl schválen dne 26. 9. 2003 a jeho účinnost byla stanovena od 1. 1. 2004. Tímto zákonem se současně mj. zrušil zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní a zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Do konce roku 2007 byl za tři roky zákon patnáctkrát novelizován. Tento jev může naznačovat, že se zákonodárci snaží pružným způsobem reagovat na aktuální potřeby státu, zejména v oblasti daňových reforem, případně reagují na šedou ekonomiku a daňové úniky s ní související. Každá novelizace kromě odstranění formálních chyb upravuje nebo přesněji specifikuje oblasti, ve kterých docházelo v minulém období ke sporům či nejasnostem nebo tyto určité oblasti mění (aktualizuje). Novelizací zákona se rovněž mohou přidávat nebo nahrazovat současná ustanovení. Některé novelizace měly vliv na výběr spotřební daně celní správou. Fiskálního hlediska se týkají zejména změny sazby daně nebo předmětu daně. Na některé z nich bych se dále zaměřil a tyto změny identifikoval, jelikož změnou výše sazby daně nebo stanovením nového vybraného výrobku jako předmět daně, může zákonodárce ovlivnit příjem státního rozpočtu (viz. ekologické daně).

1.4.2. ZMĚNA PŘEDMĚTU A SAZBY DANĚ

Změna předmětu a sazby daně z minerálních olejů

Od 1. 5. 2004 byly novelizací zákona o spotřebních daních zákonem č. 237/2004 Sb. pod bodem 3 mezi předmět daně z minerálních olejů doplněny ostatní oleje určené pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Uzákoněním tohoto předmětu daně bylo zabráněno machinacím s ostatními oleji, které mohly být používány pro uvedené účely bez odvedení daně. Zákonem č. 217/2005 Sb. došlo k úpravě znění § 49 odst. 10., kdy od 1. 7. 2005 jsou od daně osvobozeny pouze minerální oleje používané jako pohonná hmota pro plavby z daňového území České republiky na daňové území jiného členského státu a zpět. Od daně byly osvobozeny ostatní benziny, pokud jsou používány za účelem výroby výrobků, které nejsou předmětem spotřební daně. Od 1. 1. 2007 došlo touto novelou k doplnění předmětu daně o další směsi benzinu s etyl-terciál-butyl-éterem nebo kyslíkatými složkami biologického původu, směsi minerálních olejů s metylesterem a směsi těžkých plynových olejů s vodou. Dnem účinnosti zákona č. 575/2006 Sb. došlo ke změně sazby

daně u směsí minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 2 písm. c) ze 6 866,- Kč/1000 l na 9 950,- Kč/1000 l. Současně došlo ke snížení současné sazby daně z uhlovodíkových plynů používaných pro pohon motorů ze 3 355,- Kč/t na 0,- Kč/t. Novelizací zákona o spotřebních daní zákonem č. 261/2007 Sb. došlo ke zrušení předmětu daně z uhlovodíkových plynů. Od 1. 7. 2005 byly od daně osvobozeny také odpadní oleje, avšak zákonem č. 261/2007 Sb. byla tato výjimka přehodnocena a odpadní oleje se staly osvobozenými pouze za předpokladu, že budou použity v metalurgických procesech nebo k mineralogickým postupům. Současně byla na tyto oleje zavedena daň ve výši 660,- Kč/1000 l.

Změna předmětu a sazby daně z tabákových výrobků

Nejvýznamnějšími změnami, které ovlivňují příjmy ze spotřební daně do státního rozpočtu, jsou beze sporu změny sazeb daně u tabákových výrobků. Sazby spotřební daně u cigaret jsou navyšovány tak, aby bylo dosaženo minimálních sazeb daně stanovených pro členské státy Evropské unie. Vývoj sazeb daně je uveden v příloze č. 1. Novelou zákona o spotřebních daní zákonem č. 217/2005 Sb. došlo k úpravě předmětu daně z tabákových výrobků, a to zejména změnou některých definic předmětu daně z důvodu jednodušší právní aplikace. Současně byl změněn způsob výpočtu daně, procentní a minimální sazba daně zůstala pouze u cigaret.

Zákonem č. 575/2006 Sb. bylo do zákona o spotřebních daních zapracováno ustanovení § 118a, týkající se odběru a distribuce tabákových nálepek. Dodržování tohoto ustanovení zákona má plnit zabezpečit řádné a průběžné odvádění spotřební daně z tabáku bez enormních výkyvů. V minulých obdobích totiž docházelo daňovými subjekty k předzásobením tabákovými nálepkami, které mohly být v přechodném období použity ke značení a prodeji tabákových výrobků za ceny včetně spotřební daně platné pro minulé období. Tímto jednáním stát přicházel o část odváděné spotřební daně v dalším období. Současným pohledem na situaci lze zjistit, že výrobci tabákových výrobků využívají možnost se tabákovými nálepkami předzásobit, nicméně pouze v zákonem stanovené výši.

Změna předmětu a sazby daně z ostatních vybraných výrobků

K významné změně předmětu nebo sazby daně u lihu, piva nebo vína a meziproductů v průběhu platnosti zákona o spotřebních daních nedošlo. Přijatými zákony č. 693/2004 Sb. a

179/2005 Sb. se v zákonu o spotřebních daních pouze zvýšilo množství tichého vína, které může výrobce vyrobit pro vlastní spotřebu z 500 litrů na 1000 litrů a následně na 2000 litrů vína. Podmínka spotřeby v domácnosti výrobce byla vypuštěna, taktéž byl vypuštěn zákaz prodeje vyrobeného vína. V případě výroby většího množství než 2000 litrů, se výrobce stává plátcem spotřební daně. Pro tichá vína je však v současné době sazba daně ve výši 0,- Kč což znamená de facto pouze povinnost registrace výrobce a podávání daňových příznání ve výši 0,- Kč.

1.4.3. OSTATNÍ ZMĚNY

Do zákona o spotřebních daních byla také vložena v rámci novelizace zákonem č. 575/2006 Sb., čtvrtá část zákona, která pojednává o značkování a barvení vybraných minerálních olejů, které jsou používány pro výrobu tepla nebo jsou osvobozeny při plavbách na vodách na daňovém území České republiky do jiného členského státu a zpět. Toto opatření je v souladu se směrnicí č. 95/60/EHS, která ukládá povinnosti barvit a značkovat všechny minerální oleje, u kterých se uplatňuje daňové zvýhodnění. Kontrolní činnost správce daně by tím měla být usnadněna – lze jednoznačně prokázat, že minerální oleje jsou používány ke stanovenému účelu a nikoliv k použití pro pohon motorů.

Se správou spotřebních daní přímo souvisí i přimíchávání biopaliv do pohonných hmot. Novela zákona o spotřebních daních zákonem č. 180/2007 Sb., kterou se mění zákon č. 86/2002 Sb., o ovzduší stanovuje, že osoba uvádějící motorové benziny nebo motorovou naftu do volného daňového oběhu je povinna zajistit, aby v pohonných hmotách bylo obsaženo i minimální množství biopaliv. Od 1. 9. 2007 musí být do motorové nafty přimíchávány 2 % metylesteru řepkového oleje (MEŘO) a od 1. 1. 2008 minimálně 2% biolihu do motorových benzinů. Důvodem přidávání biopaliv do pohonných hmot je mimo jiné snaha snížit závislost České republiky na dodávkách ropy, omezení emisí skleníkových plynů z automobilové dopravy a lepší uplatnění zemědělské produkce na trhu.⁷ V důsledku to znamená nárůst kontrolní činnosti u výrobce biopaliv, kteří jsou povinni biosložky v určitém procentním množství do paliva přimíchat.

⁷ <http://www.petro.cz/noviny/clanek.asp?id=8907>

1.4.4. SMĚRNICE A VNITROSTÁTNÍ LEGISLATIVA

Právní předpisy Evropského společenství, které upravují legislativu spotřebních daní, se nazývají směrnice. Rada Evropské unie vydává každoročně několik směrnic, které upravují stávající nebo nahrazují již neplatné směrnice Rady. Jednou z nejdůležitějších je směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Zákonodárny orgány členských států mají povinnost obsah směrnic řádně transponovat do vnitrostátního práva. To v praxi znamená obecné přijetí stanovených podmínek. V případě novelizace některé ze směrnic, musí průběžně dojít také k úpravě zákonů členských zemí.

Se zákonem o spotřebních daních souvisí řada dalších zákonů, které se spotřebními daněmi přímo či nepřímo souvisí. Procesní předpisy, které upravují jednání správce daně, na straně jedné a daňových subjektů, na straně druhé, jsou zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a zákon č. 500/2004 Sb., správní řád. Hmotně-právními předpisy jsou kromě zákona o spotřebních daních zákon č. 61/1997 Sb., o lihu, zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona o daních z příjmů a zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv. Dále jsou k jednotlivým komoditám nebo vybraným oblastem vydávány vyhlášky nebo nařízení vlády, které podrobněji popisují problematiku, práva a povinnosti daňových subjektů nebo postupy správce daně.

Generální ředitelství cel průběžně reaguje na poznatky z praxe a na základě podnětů správců daně nebo daňových subjektů vydává vnitřní akty řízení. Tyto vnitřní akty nejsou určeny pro veřejnost, jsou pro pracovníky správce daně závazné a nedodržování postupů v nich uvedených může být ze strany zaměstnavatele postihováno. Tyto služební předpisy, vnitřní pokyny nebo metodické pokyny se zaměřují na různé oblasti zákona o spotřebních daních a popisují metodiku jednotlivých činností. Pracovníkům správce daně jednoznačně určují, co a jak má správce daně vykonat. Existují různé vnitřní předpisy k zajišťování daně, kontrolní činnosti v lihovarech, postupech při daňové kontrole nebo uplatňování nároku na vrácení spotřební daně. Generální ředitelství cel také ve sporných případech vydává stanoviska k různým výkladům ustanovení předpisů nebo zodpovídá dotazy globálního charakteru. Individuální akty řízení jsou rozkazy nebo příkazy ředitelů celních ředitelství nebo celních úřadů, kteří těmito akty ukládají povinnosti nebo úkoly svým přímým podřízeným.

Při dodržování veškerých zákonů, vyhlášek, vnitřních aktů řízení, stanovisek, apod. by měl pracovník správce daně vykonávat činnost bezchybně a řádně. V praxi však dochází k individuálním situacím, které nejsou legislativně upraveny a při rozhodování záleží přímo na správci daně, jakým způsobem se v dané chvíli rozhodne. Jedinec také může nesprávně rozhodnout z důvodu legislativní negramotnosti, čímž se rozumí, že nemůže znát všechny předpisy takovým způsobem, aby předešel omylům a nesprávnostem. I takové situace mohou nastat a proto je v zájmu každého pracovníka správce daně, aby se průběžně vzdělával v právní oblasti, ve které působí.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

2. VÝBĚR SPOTŘEBNÍ DANĚ CELNÍMI ORGÁNY

2.1. ÚKOLY CELNÍ SPRÁVY

„Z hlediska zájmu státu na kvalitní a efektivní správě spotřební daně je prvořadým úkolem Celní správy ČR zajistit maximální výnos této daně při minimalizaci rizik možného porušování daňových předpisů a krácení daňové povinnosti.“⁸

Zákonem o spotřebních daních přešla s účinností od 1. 1. 2004 správa spotřebních daní z finančních úřadů na celní úřady, resp. z daňové správy na správu celní. Dne 1. 5. 2004 vstoupil v platnost zákon č. 185/2004 Sb. o Celní správě České republiky, ze kterého mimo jiné vyplývá: Celní správu České republiky tvoří Generální ředitelství cel (správní úřad pro oblast celnictví s celostátní působností), celní ředitelství (8 správních úřadů pro oblast celnictví s územím působnosti stanovenou přílohou tohoto zákona) a celní úřady (54 správních úřadů pro oblast celnictví s územní působností stanovenou rovněž přílohou tohoto zákona). Celní správa České republiky je podřízena Ministerstvu financí. Generální ředitelství cel řídí celní ředitelství a celní ředitelství řídí celní úřady ve svém obvodu. Ve zvláštních případech může Generální ředitelství cel řídit přímo celní úřad. Celní správa je tedy výhradním správcem spotřebních daní. Tím se rozumí vyměřování a vybírání spotřebních daní z vybraných výrobků podléhajících spotřební dani bez ohledu na skutečnost, zda jsou předmětem dovozu nebo vývozu v rámci obchodu se zeměmi mimo EU nebo v rámci obchodu s členskými státy EU, nebo jsou předmětem tuzemské výroby nebo spotřeby. Součástí obecné správy spotřebních daní je také dozor nad dodržováním předpisů o nakládání s vybranými výrobky při jejich výrobě, skladování a dopravě. Orgány celní správy mají postavení policejního orgánu, tedy orgánu činného v trestním řízení, a to pokud se předmětné trestní řízení týká mj. vybraných trestných činů v oblasti cel a daní.

Správu spotřebních daní tedy přímo vykonává 54 správců daně. Celní ředitelství mají ve správě daní také nezanedbatelnou úlohu, jelikož jako orgán druhého stupně řídí a koordinují výběr spotřební daně podřízenými úřady. Generální ředitelství cel zaujímá ve správě spotřebních daní řídicí, legislativní, metodickou, analytickou a informační pozici.

⁸ DANIELOVÁ, Jitka. Výběr spotřební daně. *CLO-DOUANE*. 2007, č. 12, s. 42-54.

2.2. SPOTŘEBNÍ DAŇ A SPRÁVCE DANĚ

V úvodu práce bylo již uvedeno že, správu spotřebních daní vykonávají celní úřady. Správou můžeme rozumět souhrn činností, které pracovníci správce daně vykonávají za účelem správného a přesného výběru spotřební daně. Jedná se zejména o administrativní úkony, jako např. registrace daňového subjektu, vydávání různých druhů povolení, zpracování daňových přiznání nebo výpočtem, kontrolou a výběrem spotřební daně. Dále správce daně působí i v „terénu“, a to zejména při dopravě vybraných výrobků nebo kontrolami u daňových subjektů. Nedílnou součástí působení správce daně je informativní činnost vůči veřejnosti.

Celní správa využívá ke správě spotřebních daní vlastní informační systém, který sestává ze tří modulů – Registr daňových subjektů (dále jen „databanka RSSD“), Výběr daňových přiznání (dále jen „aplikace ME-SpD“) a Přeprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně (dále jen „evidence EVV“).

K evidenci vydaných povolení k nakládání s vybranými výrobky souží databanka RSSD, která umožňuje celním orgánům kontrolovat, zda s vybranými výrobky nakládají osoby tomu oprávněné, a na základě informací získaných z databanky zahájit daňové řízení v případech, kdy byly splněny podmínky pro vznik daňové povinnosti. Vybrané údaje z databanky RSSD týkající se provozovatelů daňových skladů a oprávněných příjemců pro opakované přijímání vybraných výrobků jsou automaticky přenášeny do databáze „System for Exchange of Excise Data“ (dále jen „SEED“), která umožňuje správcům daně v jednotlivých zemích Evropské unie zkontrolovat, zda s vybranými výrobky obchoduje osoba k tomu oprávněná.

Veškeré dopravy zahájené a ukončené na území České republiky jsou evidovány v evidenci EVV. Prostřednictvím jí provádějí celní úřady kontrolu dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a vedou evidenci zajištění daně. Všechny úřady mají do systému on-line přístup, což umožňuje v případě doprav realizovaných na území České republiky uvolnit zajištění daně již na základě elektronického potvrzení ukončení dopravy celního úřadu místně příslušnému příjemci. V rámci Evropské unie není dosud zaveden jednotný elektronický systém pro sledování dopravy vybraných výrobků. Celní úřad může uvolnit zajištění daně teprve po předložení průvodního dokladu potvrzeného příjemcem, případně správcem daně členského státu, ve kterém byla doprava ukončena. Kontrolu pohybu nezdaněných vybraných výrobků ztěžuje skutečnost, že v rámci Evropské unie neexistuje jednotný elektronický systém pro přepravu a sledování vybraných výrobků podléhajících spotřební dani. Generální ředitelství

cel za účelem snížení rizika daňových úniků na spotřební dani zasílá od ledna 2006 ostatním členským státům měsíční přehledy o dopravách vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně zahájených v jiném členském státě a ukončených v České republice. Obdobné informace z jiných členských států však Generálnímu ředitelství poskytovány nejsou. V souladu s rozhodnutím Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES ze dne 16. 6. 2003, o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřebním daním, má být tento systém (projekt EMCS – Excise Movement and Control System) zaveden od 1. 7. 2009.

Pracovníci správce daně tedy úzce spolupracují s daňovým subjektem za účelem přesného a včasného vyměření a vybrání spotřební daně. Daňový subjekt přiznává spotřební daň nebo nárok na vrácení spotřební daně na jednom z několika druhů formulářů, které navrhuje a distribuuje Ministerstvo financí. Správce daně následně toto daňové přiznání zkontroluje a zapíše údaje do aplikace ME-SpD a Aktualizovaného daňového informačního systému (ADIS), který eviduje výši a úhradu spotřební daně u daňového subjektu. Od poloviny roku 2007 mají daňové subjekty možnost podat daňové přiznání i v elektronické podobě. Přiznání se podává i v případě uplatnění nároku na vrácení spotřební daně.

Druhou formou vyměřování a výběru spotřební daně nastává v případě zjištění, že daňový subjekt daňové přiznání nepodal, podal v nesprávné výši nebo nebyl schopen prokázat zdanění vybraných výrobků, které u něj byly celními orgány nalezeny. V některých případech může daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání, v ostatních případech mu je daň vyměřena platebním výměrem.

Veškeré příjmy odvádí pravidelně správce daně na účet Generálního ředitelství cel, které za určité období tento příjem převede na účet Ministerstva financí. Výnos ze spotřebních daní je důležitým daňovým příjmem. Celkové odhadované příjmy státního rozpočtu byly Ministerstvem financí pro rok 2007 odhadovány na 949 477 420,- Kč⁹, odhadovaný výnos ze spotřebních daní činil 138 700 000,- Kč, což tvoří cca 15 % z celkových příjmů státního rozpočtu.

⁹ zákon č. 622/2006 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2007

2.3. POROVNÁNÍ PŘÍJMŮ SR S ROKEM 2006

Odhad celkového výnosu uvedený ve státním rozpočtu 2007	138,70 mld. Kč
Rozdíl proti skutečnosti roku 2006	+ 19,16 mld. Kč
Celkový skutečný výnos spotřebních daní za rok 2006	119,54 mld. Kč
Celkový výnos spotřebních daní za rok 2007	138,95 mld. Kč
Rozdíl oproti srovnatelnému období roku 2006	+ 19,41 mld. Kč
Rozdíl oproti srovnatelnému období roku 2006	+ 16,24 %
Plnění odhadu státního rozpočtu 2007	100,18 %
Rozdíl oproti odhadu	+ 0,25 mld. Kč

Celkový příjem státního rozpočtu (dále jen „SR“) ze spotřebních daní za rok 2007 činil 138,95 mld. Kč, což je v porovnání se stejným obdobím roku 2006 nárůst o 19,41 mld. Kč, vyjádřeno procentuálně o 16,24 %. Plnění k odhadu státního rozpočtu dosáhlo 100,18 % celkového předpokládaného ročního výnosu a v absolutním vyjádření představuje jeho překročení o 0,25 mld. Kč. Údaje a porovnání výběru spotřební daně v letech 2006 a 2007 obsahuje tabulka.

Tabulka č. 1: Přehled celkových příjmů spotřební daně v letech 2004 až 2007 (údaje jsou v tis. Kč)

	2004	2005	2006	2007	Rozdíl 2007 a 2006
SPD z minerálních olejů	67 191 416 Kč	77 676 252 Kč	78 839 626 Kč	82 904 402 Kč	4 064 776 Kč
SPD z tabákových výrobků	21 524 553 Kč	25 427 904 Kč	32 241 537 Kč	46 997 607 Kč	14 756 070 Kč
SPD z lihu a lihovin	5 305 371 Kč	5 811 519 Kč	6 798 511 Kč	7 124 462 Kč	325 951 Kč
SPD z piva	3 613 484 Kč	3 520 217 Kč	3 550 272 Kč	3 659 332 Kč	109 060 Kč
SPD z vína a meziproductů	235 500 Kč	310 609 Kč	319 504 Kč	336 694 Kč	17 190 Kč
SPD CELKEM (hrubá)	97 870 324 Kč	112 746 501 Kč	121 749 450 Kč	141 022 497 Kč	19 273 047 Kč

	2004	2005	2006	2007	Rozdíl 2007 a 2006
Vrácená spotřební daň z MO	2 030 132 Kč	2 255 624 Kč	2 214 314 Kč	2 075 065 Kč	-139 249 Kč
SPD z MO bez vratek	65 161 284 Kč	75 420 628 Kč	76 625 312 Kč	80 829 337 Kč	4 204 025 Kč
SPD CELKEM (bez vratek)	95 840 192 Kč	110 490 877 Kč	119 535 136 Kč	138 947 432 Kč	19 412 296 Kč

ANALÝZA K JEDNOTLIVÝM KOMODITÁM VYBRANÝCH VÝROBKŮ

Minerální oleje

Odhad celkového výnosu uvedený ve státním rozpočtu 2007	81,10 mld. Kč
Celkový skutečný výnos spotřební daně z min. olejů za rok 2006	76,63 mld. Kč
Výnos spotřební daně za rok 2007	80,83 mld. Kč
Rozdíl oproti roku 2006	+ 4,20 mld. Kč
Rozdíl oproti roku 2006	+ 5,48 %
Plnění odhadu státního rozpočtu 2007	99,67 %
Rozdíl oproti odhadu	- 0,27 mld. Kč

Příjem SR ze spotřební daně z minerálních olejů činil za rok 2007 80,83 mld. Kč, což je v porovnání s rokem 2006 o 4,20 mld. Kč více, vyjádřeno procentuelně se jedná o nárůst o 5,48 %. Plnění k odhadu státního rozpočtu na rok 2007 dosáhlo u této komodity 99,67 % celkového předpokládaného ročního výnosu a v absolutním vyjádření představuje jeho nenaplnění ve výši 0,27 mld. Kč. V dosažených výsledcích výběru daně u této komodity se zcela zřetelně projevuje systematická kontrolní činnost v oblasti dopravy MO z jiných členských států EU a důslednější prověřování žadatelů o vydání povolení „oprávněného příjemce“. Celní orgány provádějí systematické kontroly zaměřené na zjištění, zda nedochází k přimíchávání nezdaněných minerálních olejů do zdaněných pohonných hmot. Rovněž je prováděn mobilní dohled na silničních komunikacích ve vnitrozemí České republiky se zaměřením, zda nedochází k dopravě nezdaněných minerálních olejů nebo pohonných hmot. Pro rok 2008 se nepředpokládá zvýšený výnos spotřební daně z minerálních olejů.

Lih

Odhad celkového výnosu uvedený ve státním rozpočtu 2007	6,80 mld. Kč
Celkový skutečný výnos spotřební daně z lihu za rok 2006	6,80 mld. Kč
Výnos spotřební daně za rok 2007	7,12 mld. Kč
Rozdíl oproti srovnatelnému období roku 2006	+ 0,32 mld. Kč
Rozdíl oproti srovnatelnému období roku 2006	+ 4,71 %
Plnění odhadu státního rozpočtu 2007	104,71 %
Rozdíl oproti odhadu	+ 0,32 mld. Kč

Příjem SR ze spotřební daně z lihu činil za rok 2007 7,12 mld. Kč, v porovnání s rokem 2006 došlo k nárůstu o 0,32 mld. Kč, vyjádřeno procentuelně o 4,71 % a daří se tak udržovat mírně rostoucí trend. Na základě přijatých opatření byla výrazně omezena nelegální výroba lihu jako suroviny k výrobě konzumních lihovin. V dosažených výsledcích výběru daně u této komodity se zcela zřetelně projevuje přínos povinného značení lihu. Plnění k odhadu státního rozpočtu na rok 2007 dosáhlo u této komodity 104,71 % celkového předpokládaného ročního výnosu a v absolutním vyjádření představuje jeho překročení o 0,32 mld. Kč. Na rok 2008 předpoklad neočekává výrazný nárůst příjmu spotřební daně z lihu. Předpokládá se sice nárůst výroby lihu vzhledem k povinnosti přídavku lihu do pohonných hmot, nicméně tento líh bude od daně osvobozen, tudíž nelze očekávat vyšší příjmy spotřební daně z lihu do státního rozpočtu.

Pivo

Odhad celkového výnosu uvedený ve státním rozpočtu 2007	3,50 mld. Kč
Celkový skutečný výnos spotřební daně z piva za rok 2006	3,55 mld. Kč
Výnos spotřební daně za rok 2007	3,66 mld. Kč
Rozdíl oproti srovnatelnému období roku 2006	+ 0,11 mld. Kč
Rozdíl oproti srovnatelnému období roku 2006	+ 3,09 %
Plnění odhadu státního rozpočtu 2007	104,57 %
Rozdíl oproti odhadu	+ 0,16 mld. Kč

Příjem SR ze spotřební daně z piva činil za rok 2007 3,66 mld. Kč, v porovnání s rokem 2006 došlo k nárůstu o 0,11 mld. Kč, vyjádřeno procentuelně o 3,09 %. Plnění k odhadu státního rozpočtu na rok 2007 dosáhlo u této komodity 104,57 % celkového předpokládaného ročního výnosu a v absolutním vyjádření představuje jeho překročení o 0,16 mld. Kč. Pro rok 2008 se neočekává zvýšený výběr spotřební daně u této komodity. Spotřeba piva v České republice vlivem neustále rostoucí ceny, která je způsobena nárůstem cen vstupů, je zřejmě na vrcholu. Pokud by probíhal nárůst výstavu pivovarů, pak jedině v rámci zvýšeného exportu piva do zahraničí, což se na spotřební dani v České republice neprojeví. Výrazně neovlivní výši předpokládané vybrané spotřební daně z piva ani novela zákona o spotřebních daních, která se této komodity v podstatě nedotkla.

Víno a meziprodukty

Odhad celkového výnosu uvedený ve státním rozpočtu 2007	0,30 mld. Kč
Celkový skutečný výnos spotřební daně z vína za rok 2006	0,32 mld. Kč
Výnos spotřební daně za rok 2007	0,337 mld. Kč
Rozdíl oproti srovnatelnému období roku 2006	+ 0,017 mld. Kč
Rozdíl oproti srovnatelnému období roku 2006	+ 5,31 %
Plnění odhadu státního rozpočtu 2007	112,33 %
Rozdíl oproti odhadu	+ 0,037 mld. Kč

Příjem SR ze spotřební daně z vína a meziproduktů činil za rok 2007 0,337 mld. Kč, v porovnání s rokem 2006 došlo k nárůstu 0,017 mld. Kč, vyjádřeno procentuálně o 5,31 %. Plnění k odhadu státního rozpočtu na rok 2007 dosáhlo u této komodity 112,33 % celkového předpokládaného ročního výnosu a v absolutním vyjádření představuje jeho překročení o 0,037 mld. Kč. Pro rok 2008 se rovněž u této komodity neočekává zvýšený výběr spotřební daně.

Tabákové výrobky

Odhad celkového výnosu uvedený ve státním rozpočtu 2007	47,00 mld. Kč
Celkový skutečný výnos spotřební daně z tabáku za rok 2006	32,24 mld. Kč
Výnos spotřební daně za rok 2007	47,00 mld. Kč
Rozdíl oproti srovnatelnému období roku 2006	+ 14,76 mld. Kč
Rozdíl oproti srovnatelnému období roku 2006	+ 45,78 %
Plnění odhadu státního rozpočtu 2007	100,00 %
Rozdíl oproti odhadu	0 Kč

Příjem SR ze spotřební daně z tabákových výrobků činil za rok 2007 47,00 mld. Kč, v porovnání s rokem 2006 došlo k nárůstu výběru daně o 14,76 mld. Kč, vyjádřeno procentuálně o 45,78 %. Plnění k odhadu státního rozpočtu na rok 2007 dosáhlo u této komodity 100 % celkového předpokládaného ročního výnosu.

Tato skutečnost je zejména důsledkem zvýšení sazeb daně u cigaret. V měsíci listopadu začalo tzv. přechodné období, tj. tříměsíční období související s dalším zvýšením sazeb daní z tabákových výrobků od 1. 1. 2008, ve kterém jsou regulovány zásoby cigaret se současně platnou sazbou daně.

Inkaso spotřební daně za měsíc prosinec bylo ovlivněno vyměřenou daňovou povinností podle odebraných tabákových nálepek v měsíci říjnu (60-ti denní splatnost daně).

Stanovený odhad příjmů státního rozpočtu ze spotřební daně z tabákových výrobků pro rok 2007 v částce 47 mld. Kč se jevil v průběhu roku jako výrazně nadhodnocený. Odběratelé tabákových nálepek na cigarety se však navzdory přijaté právní úpravě předzásobili tabákovými nálepkami se současně platnou sazbou daně, což mělo za následek v posledních měsících roku 2007 výrazně vyšší inkaso ze spotřební daně z tabákových výrobků, než byl předpoklad těchto příjmů.

SHRNUTÍ

Předpoklad celkových příjmů státního rozpočtu ze spotřebních daní byl v roce 2007 vyšší oproti skutečnosti roku 2006 o 19,16 mld. Kč. Skutečný celkový příjem za rok 2007 je 138,95 mld. Kč a představuje 100,18 % stanoveného předpokladu pro rok 2007, v absolutním vyjádření nárůst o 0,25 mld. Kč.

Vyšší celkový příjem o 19,16 mld. Kč oproti loňskému roku je zapříčiněn jednak dlouhodobě dobrým vývojem příjmů u daně z minerálních olejů (zvýšení o 4,20 mld. Kč, tj. o 5,48 %) a současně neočekávaně vyšším inkasem spotřební daně z tabákových výrobků. Výběr daně z lihu je standardně dobrý + 0,32 mld. Kč, tj. 4,71 % nad skutečností loňského roku.

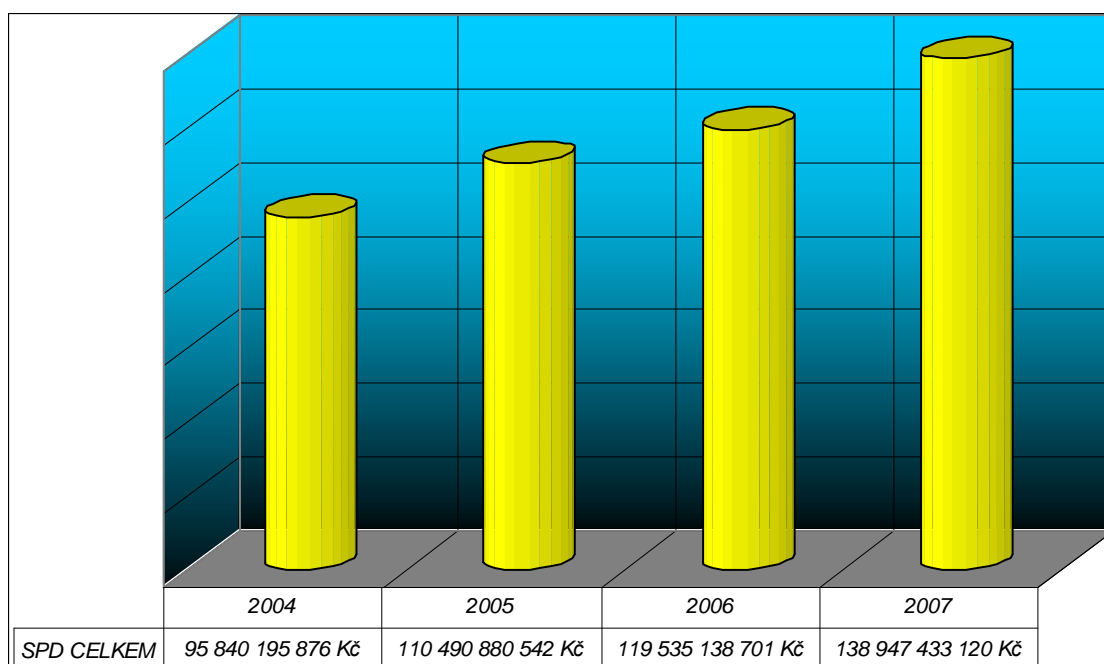
V roce 2007 byly příjmy SR vyšší oproti roku 2006 u všech komodit. Rostoucí trend příjmů ze spotřebních daní je zřejmý. Pokud jde o splnění předpokladů příjmů z jednotlivých komodit stanovených ve SR pro rok 2007, lze konstatovat, že u komodit líc, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky byl odhad příjmu splněn nebo překročen.

2.4. POROVNÁNÍ PŘÍJMŮ ZE SPD V OBDOBÍ 2004 AŽ 2007

2.4.1. ANALÝZA PŘÍJMŮ SPD

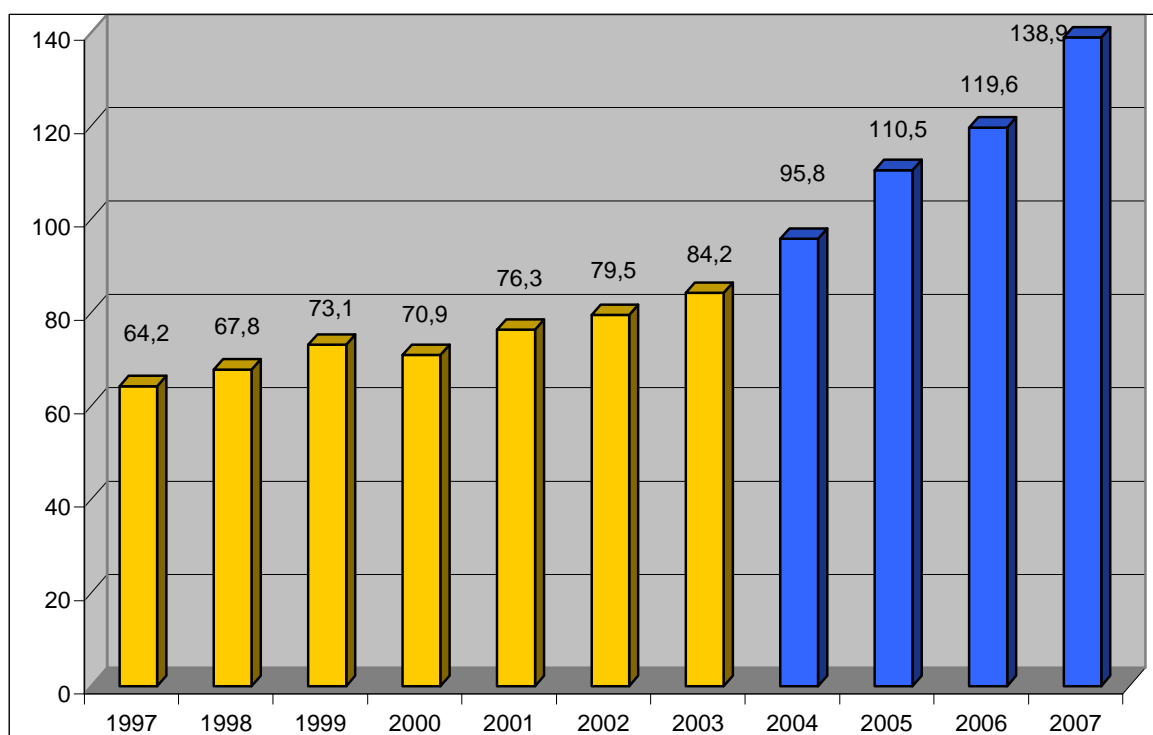
Na začátku této kapitoly autor uvádí, že celní správa spravuje spotřební daně od roku 2004. V prvním roce svého působení dosáhla celková výše inkasa spotřební daně 95,8 mld. Kč, což bylo o více jak 11,6 mld. oproti roku 2003. Zvýšení výběru spotřební daně na 138,9 mld. Kč v roce 2007 představuje od roku 2004 nárůst výběru daně o 43,1 mld. Kč. Jedná se o rapidní nárůst o 45 % za poslední tři roky.

Graf č. 1: Celkové inkaso spotřební daně v letech 2004 až 2007



Z dalšího grafu je patrné, že výběr spotřební daně má tendence každoročního růstu o několik procent (viz. roky 1997 až 2003), což souvisí zejména s inflací, zvyšováním sazeb u jednotlivých vybraných výrobků nebo se zvyšující se spotřebou těchto komodit. V letech 2004 až 2007 však dochází k rapidnímu nárůstu výběru spotřební daně, což souvisí samozřejmě s již uvedenými příčinami, podle názoru autora práce však také s efektivnější správou spotřební daně.

Graf č. 2: Celkové inkaso spotřebních daní od roku 1997

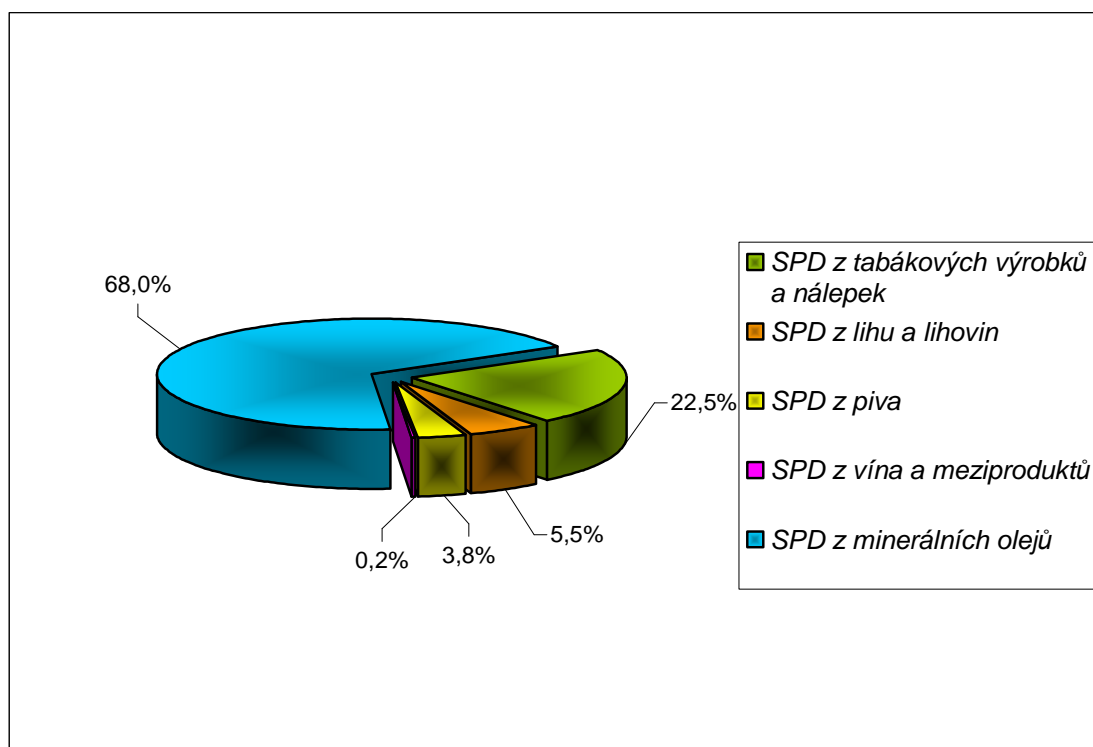


V roce 2004 byla struktura příjmů spotřebních daní v poměru: minerální oleje 68,0 %, tabákové výrobky 22,5 %, líh 5,5 % a ostatní komodity 4 %.

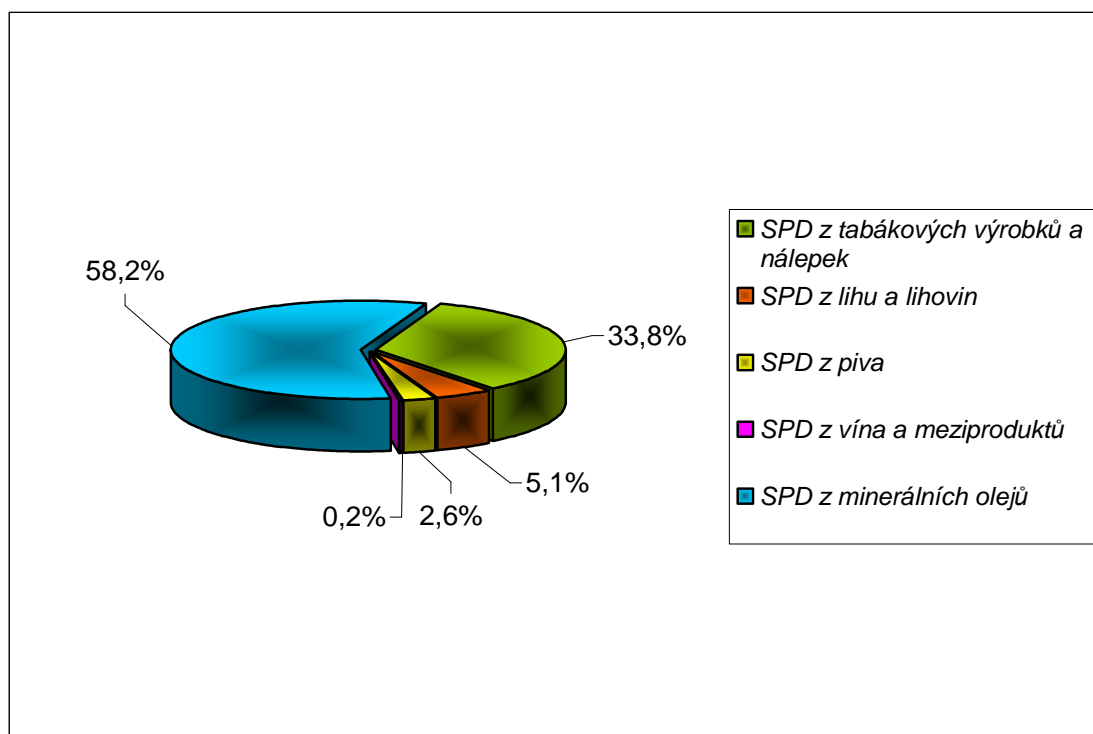
Nejvýznamnějším příjmem v roce 2007 zůstává i nadále spotřební daň z minerálních olejů, která tvoří 58,2 %. Druhá nejpřínosnější je daň z tabákových výrobků, která tvoří 33,8 % z celkového příjmu. Daň z lihu tvoří 5,1 % a daň z piva a vína zbývající část ve výši 2,8 %.

Z porovnání následujících grafů můžeme zjistit, že s každoročním zvyšováním sazeb daně z tabákových výrobků došlo od roku 2004 k výrazné změně ve struktuře celkového výběru spotřebních daní, a to zejména k nárůstu podílu vybrané daně z tabákových výrobků o výše než 10 % a to na úkor výběru spotřební daně z minerálních olejů. V roce 2004 tvořila vybraná daň z tabákových výrobků přibližně třetinu výběru daně z minerálních olejů, v současné době zaujímá více než polovinu (viz. graf č. 5).

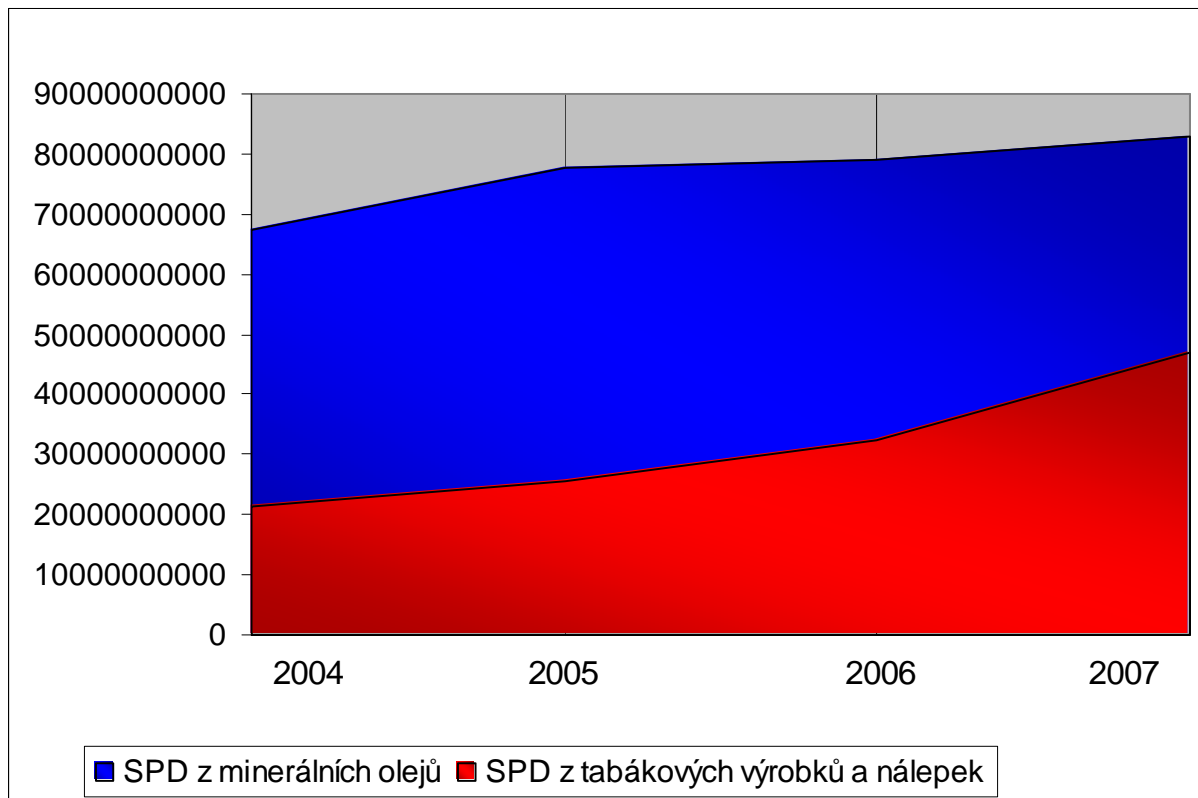
Graf č. 3: Struktura příjmů spotřební daně podle jednotlivých komodit v roce 2004



Graf č. 4: Struktura příjmů spotřební daně podle jednotlivých komodit v roce 2007



Graf č. 5: Porovnání inkasa spotřební daně z minerálních olejů a tabákových výrobků



Růst výběru spotřební daně z tabákových výrobků souvisí zejména s průběžným zvyšováním sazby této daně. Vývoj je zaznamenán v níže uvedené tabulce.

Neméně důležitou součástí výběru spotřební daně z tabáku je dodatečně vyměřená daň pachatelům trestné činnosti, tj. ilegálním výrobcům a zpracovatelům tabáku a osobám, které neprokáží zdanění držení tabákových výrobků, zejména prodejcům na tržištích nebo distributorům.

Tabulka č. 2: Vývoj sazeb daně u tabákových výrobků od roku 2004

Sazba daně od 1. 1. 2004 do 30. 6. 2005

	<i>Procentní část</i>	<i>Pevná část</i>	<i>Minimální sazba</i>
cigarety	23%	0,48 Kč/kus	0,94 Kč/kus
doutníky, cigarillos	5%	0,44 Kč/kus	0,79 Kč/kus
tabák ke kouření	7%	600 Kč/kg	660 Kč/kg
ostatní tabák	7%	600 Kč/kg	660 Kč/kg

Sazba daně od 1. 7. 2005 do 31. 3. 2006

	<i>Procentní část</i>	<i>Pevná část</i>	<i>Minimální sazba</i>
cigarety	24%	0,60 Kč/kus	1.13 Kč/kus
doutníky, cigarillos		0,79 Kč/kus	
tabák ke kouření		720 Kč/kg	
ostatní tabák		720 Kč/kg	

Sazba daně od 1. 4. 2006 do 31. 12. 2006

	<i>Procentní část</i>	<i>Pevná část</i>	<i>Minimální sazba</i>
cigarety	25%	0,73 Kč/kus	1,36 Kč/kus
doutníky, cigarillos		0,79 Kč/kus	
tabák ke kouření		810 Kč/kg	
ostatní tabák		810 Kč/kg	

Sazba daně od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007

	<i>Procentní část</i>	<i>Pevná část</i>	<i>Minimální sazba</i>
cigarety	27%	0,88 Kč/kus	1,64 Kč/kus
doutníky, cigarillos		0,90 Kč/kus	
tabák ke kouření		905 Kč/kg	
ostatní tabák		905 Kč/kg	

Sazba daně od 1.1.2008

	<i>Procentní část</i>	<i>Pevná část</i>	<i>Minimální sazba</i>
cigarety	28%	1,03 Kč/kus	1,92 Kč/kus
doutníky, cigarillos		1,15 Kč/kus	
tabák ke kouření		1280 Kč/kg	
ostatní tabák		1280 Kč/kg	

Spotřeba tabákových výrobků má v posledních letech mírně stoupající tendenci, která souvisí se snižováním věku mladistvých, kteří začínají kouřit. Průměrná spotřeba jednoho obyvatele ČR byla za rok 2006 2338 ks cigaret, což je 6,5 cigarety denně¹⁰.

Spotřeba alkoholických nápojů má v posledních pěti letech stagnující tendenci, v roce 2006 byla průměrná spotřeba na obyvatele 10,2 l čistého alkoholu. Nárůst spotřební daně z lihu však od roku 2004 vzrostl o více než 25 %. Tento výrazný nárůst souvisí zejména s potlačením nelegální produkce lihu a lihovin.

Trh s vybranými výrobky z vína v ČR má vzrůstající tendenci, i přes problémy s konkurencí ze zahraničí. Je to spojeno s postupným přechodem konzumentů piva a alkoholu na bázi lihu ke konzumaci vína. Nejde jen o vzrůstající spotřebu. Ta byla v roce 2004 16,5 mil.hl, v roce 2005 nad 1,7 mil.hl., v roce 2006 kolem 1,8 mil. hl a předpoklad za rok 2007 byl okolo 1,85 mil.hl. Součástí rostoucího trendu je i zvýšená konzumace kvalitnějších (přívlastkových) vín, která jsou dražší. Větší spotřebě prospívá i nulová sazba spotřební daně na tichá vína, která jsou hlavní složkou spotřeby těchto VV. Díky těmto sazbám je i cena výrobků příznivá.

Trh s pivem, potažmo jeho výroba v ČR je stabilizována. Subjektům zabývajícím se výrobou piva se daří prosazovat na zahraničních trzích, včetně malých pivovarů. Pokles spotřeby v ČR není nijak výrazný, spotřeba piva je v posledních letech 158 až 165 litrů piva za rok. Část obyvatelstva se zaměřuje na konzumaci vína. Místní spotřebě nahrává pivní turistika a je zároveň nahrazována expanzí českých pivovarů do ciziny. Přibývají malé pivovary včetně hostinských, které se zaměřují na blízký region. Tyto údaje prezentují Český svaz pivovarů a sladoven¹¹, Český svaz malých nezávislých pivovarů a Výzkumný ústav pivovarský a sladařský. Současně tato skutečnost vyplývá z aplikace RSSD, kde přibývá subjektů registrovaných k dani z piva. Výzkum potvrdil, že pivo je „národním“ nápojem v České republice oblíbeným u nejširších skupin obyvatelstva, která i v případě poklesu příjmů nepřestává pivo konzumovat, některé příjmové skupiny domácností dokonce zvýšenou spotřebu piva saturují pokles konzumace jiných alkoholických nápojů.

Ve středoevropském regionu má ČR daňové zatížení vybraných výrobků z piva nejnižší. Pivovárníci mají rovněž oporu ve vládě ČR, která dne 28. listopadu 2006 vetovala návrh EK na zvýšení spotřební daně z piva. Cílem tohoto návrhu bylo snížit spotřebu alkoholu v EU.

¹⁰ <http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabdetail.jsp?cislotab=3004-05-02&vo=tabulka>

¹¹ <http://www.cspas.cz/index2.asp?KatId=36&DatId=495&Archiv=>

V České republice dlouhodobě roste spotřeba pohonných hmot, především nafty. Celková spotřeba pohonných hmot dosáhla v roce 2006 7,3 miliardy litrů, zatímco v roce 2000 to bylo 5,3 miliardy litrů. To představuje nárůst o 38 %. Z celkové spotřeby tvořil benzin 37 procent a zbytek byla motorová nafta. Statistika zahrnuje nejen dodávky pro čerpací stanice, ale i velkoobchodní prodej do odvětví náročných na spotřebu nafty, jako jsou doprava, stavebnictví či zemědělství. V letech 2000 až 2006 stoupla spotřeba nafty v ČR na 4,6 miliardy litrů z 2,8 miliardy litrů, což je nárůst o 64 %. Mezi hlavní důvody vyšší poptávky po naftě patří ekonomický růst, zvýšení mezinárodní kamionové dopravy, růst silniční nákladní dopravy a rozmach stavebnictví. U nafty činila spotřeba v roce 2006 na obyvatele 446 litrů a v roce 2000 277 litrů. Ve většině zemí EU je však spotřeba nafty na hlavu vyšší. V roce 2005 se například ve Francii spotřebovalo 642 litrů nafty na obyvatele, v Německu 414 litrů, v Rakousku 951 litrů. Naopak na Slovensku to bylo jen 220 litrů.

Řidiči osobních aut také více poptávají dieselové verze motorů. Počet aut jezdících na naftu byl v roce 2005 podle Českého statistického úřadu 42 % oproti 25 % v roce 2000. Počet aut jezdících na benzin byl v roce 2005 celkem 51 % oproti 60 % v roce 2000. V EU je však stále podíl dieselových osobních aut vyšší - až 65 %. Naopak spotřeba benzínu v období 2000 až 2006 stoupla jen málo, na 2,7 miliardy z 2,5 miliardy litrů v roce 2000. Dokonce v meziročním srovnání 2006/2005 prodej benzínu mírně klesl. Hlavní důvody nižšího růstu spotřeby benzínů jsou v tom, že na trh se dodávají auta s nižší spotřebou, klesá spotřeba benzínu s oktanovým číslem 91, který se používá pro starší auta, zvyšuje se spotřeba LPG a vzrůstá spotřeba zemního plynu CNG. Spotřeba benzínu na hlavu v ČR byla loni 260 litrů, v roce 2000 pak 248 litrů. Ve Francii je spotřeba benzínu na obyvatele podobná jako v ČR - 257 litrů, naopak v Německu je mnohem vyšší, dosahuje 380 litrů.¹²

Celková spotřeba pohonných hmot na obyvatele v ČR v roce 2006 dosáhla 705 litrů, v roce 2000 to bylo 525 litrů.

Z výše uvedených informací je zřejmé, že vzrůstající poptávka pohonných hmot způsobuje i průběžné zvyšování inkasa spotřební daně z minerálních olejů. Pro tuto skutečnost hovoří i to, že sazby spotřební daně se od účinnosti zákona o spotřebních daních, tedy zejména motorových benzínů a nafty, nezměnily.

¹² <http://www.autorecenze.cz/zpravy-v-cr-dlouhodobe-roste-spotreba-pohonnych-hmot-200706190325.htm>

2.4.2. POROVNÁNÍ VRACENÍ SPD

Celní orgány nejen spotřební daně vybírají, ale také vracejí část nebo plnou hodnotu odvedené daně za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek. Vývoj vracení spotřebních daní v období roků 2004 až 2007 zobrazuje tabulka.

Tabulka č. 3: Vracení spotřební daně v letech 2004 až 2007

	2004	2005	2006	2007
Vrácení SPD ozbrojeným silám NATO	0 Kč	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Vrácení SPD osobám s imunitou	14 244 980 Kč	15 468 671 Kč	15 158 291 Kč	11 830 805 Kč
Vrácení SPD (zelená nafta)	1 403 043 427 Kč	1 499 473 131 Kč	1 476 791 643 Kč	1 503 927 646 Kč
Vrácení SPD (výroba tepla)	612 843 607 Kč	737 823 082 Kč	701 748 983 Kč	539 058 801 Kč
Vrácení SPD (technické benziny)	0 Kč	2 859 266 Kč	20 615 704 Kč	20 248 509 Kč
CELKEM	2 030 132 014 Kč	2 255 624 150 Kč	2 214 314 621 Kč	2 075 065 761 Kč

Porovnáním let 2004 a 2007 zjišťujeme, že vrácení spotřební daně si zachovává konstantní tendenci. V průběhu čtyř let došlo ke zvýšení pouze o 2,2 %, což de facto může souviset pouze s makroekonomickými faktory, nikoliv s počtem daňových subjektů a výší nároku. Kdo však má ze zákona nárok na vrácení částečného nebo celého dílu spotřební daně?

Nárok na vrácení spotřební daně ze všech komodit podléhajících spotřební dani mají ty daňové subjekty, které splní podmínky uvedené v § 14. Pokud tedy daňový subjekt uvedené podmínky akceptuje, bude mu zaplacená daň vrácena v plné výši. Zvláštním specifikem je vrácení spotřební daně osobám požívajícím výsady a imunity a jejich rodinným příslušníkům na základě mezinárodních dohod a úmluv. Jedinou z komodit, u které může daňový subjekt využít vrácení daně, jsou minerální oleje. Provozovatel daňového skladu může přijmout za podmínek stanovených § 54 na daňový sklad minerální oleje, u kterých byla vyměřena spotřební daň, avšak tyto minerální oleje musí být uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně. V případě, že je Česká republika vázána mezinárodní smlouvou, může nárok na vrácení spotřební daně uplatnit členský stát NATO, který vyslal do České republiky vojenskou techniku, která minerální oleje spotřebovala, a to zejména v rámci mezinárodních cvičení nebo při pomoci během přírodních katastrof. Podnikatelskou veřejností nejvíce využívaná ustanovení, které se týkají vrácení spotřební daně, jsou paragrafy 56 a 57. V prvním případě se jedná o daňové subjekty, které používají minerální oleje (střední oleje a těžké plynové oleje) pro výrobu tepla, např. k

vytápění objektů, při spalovacích procesech, atp. Spotřební daň je vrácena ve výši aktuální daně snížené o 660,- Kč/1000 litrů. Po dobu platnosti zákona o spotřebních daních je tato sazba daně 9 950,- Kč/1000 litrů. Daňový subjekt může tedy žádat o vrácení 9 290,- Kč za spotřebovaných 1000 litrů „topných olejů“. Častějším případem je vrácení daně v případě daňových subjektů provozujících zemědělskou prvovýrobu, lesní školky a obnovu a výchovu lesa. Daň se vrací ve výši 60 % daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených středních olejů nebo těžkých plynových olejů nebo ve výši 80 % daně u nakoupených směsí minerálních olejů s podílem metylesterů řepkového oleje, který musí být vyšší než 31 %. Tyto směsi minerálních olejů se běžně nazývají bionafta. Z důvodu omezení této daňové výhody jsou zavedeny tzv. normativy (limity), do kterých může daňový subjekt vrácení daně nárokovat. Tyto normativy podrobně upravuje Vyhláška č. 433/2003 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v některých cenách minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, lesních školkách a při obnově a výchově lesa a o způsobu a podmínkách vedení a dokladů a evidence a o normativech spotřeby těchto výrobků. Novelou zákona č. 217/2005 Sb. byl od 1. 7. 2005 do zákona o spotřebních daních zapracován § 56a – vrácení daně z ostatních benzinů. Tento nárok mají daňové subjekty, které prokazatelně použily ostatní benziny v rámci podnikatelské činnosti jiným způsobem než pro pohon motorů, výrobu tepla, výrobu směsí nebo tyto benziny neprodaly. V praxi běžně podnikatelské subjekty používají ostatní benziny jako technické čisticí prostředky nebo komponenty do jiných chemických nebo průmyslových výrobků (pryskyřice, tmely, lepidla, ředidla). Úkolem správce daně je mj. kontrolní činnost spočívající v plnění podmínek vydaných povolení a zamezení zneužití těchto minerálních olejů k jiným účelům.

Celní správa přijímá na základě aktuální situace průběžně řadu opatření k posílení výběru spotřebních daní tak, aby předpoklad příjmů státního rozpočtu byl za všech okolností v maximální možné míře naplněn. O správnosti této cesty i efektivitě přijatých opatření svědčí i plynulý nárůst výběru spotřebních daní ve všech komoditách, aniž by tento nárůst byl vyvolán pouze zvýšenou sazbou daně či zvýšenou spotřebou.

3. KRÁCENÍ SPOTŘEBNÍ DANĚ

3.1. PŘÍČINY KRÁCENÍ DANÍ

V každé moderní ekonomice se velký podíl finančních prostředků převádí do nějaké formy daně. Je tedy pochopitelné, že snaha poplatníků bude vždy směřovat k minimalizaci jejich daňové povinnosti. Důsledky zdaňování je možno posuzovat ve dvou směrech působení: jednak vlivem zdanění na chování jednotlivce, jednak vlivem industriálního chování ekonomického subjektu na daňový systém. Existence daňových úniků souvisí s mírou zdanění. Stanovení optimální hranice zdanění je velmi složitý úkol pro každou vládu. Při jeho naplnění je třeba zohledňovat mj. i ekonomickou a psychologickou hranici zdanění v dané zemi, neboť rozsah daňových úniků s nimi úzce souvisí. Ekonomická hranice zdanění je hranicí, do které může být aplikováno zdanění, aniž by došlo k újmě na výkonnosti ekonomiky dané země. Teoreticky je maximální hranicí zdanění objem hrubého domácího produktu. Vše, co se za dané období vyprodukuje, může být daněmi zpětně odčerpáno, což je prakticky při existenci soukromě financovaných potřeb nemožné. Ekonomická hranice zdanění je elastická a ovlivňují ji mnohé další faktory (úroveň ekonomiky, rozvoj světového obchodu, ekonomická strategie vlády, míra nezaměstnanosti apod.). Psychologická hranice zdanění představuje ekonomickým subjektům individuálně určenou hranici, do které zdanění nevnímá, popřípadě vnímá, ale nepocítuje vůči jeho výši negativní reakce. Je-li však tato hranice překročena, zdanění vyvolá u poplatníka daňový odpor, který může vést v konečné fázi k daňovému úniku. Za hlavní příčiny psychologických aspektů zdanění lze považovat subjektivní daňové zatížení a daňovou mentalitu národa. Samostatný mechanismus daňové kontroly, kdy si je poplatník vědom, že není v možnostech daňových úřadů zkontrolovat každé daňové přiznání, a kdy tedy existuje reálná možnost nepotrestání viníka, přispívá k psychologickým příčinám daňových úniků. Poplatníci mají rovněž subjektivní tendenci posuzovat daňový systém jako systém nejméně výhodný pro zdaňování právě jejich zdrojů příjmů. Mezi ekonomickou a psychologickou hranicí zdanění existuje diference spočívající v tom, že ekonomická hranice zdanění je v dané zemi pouze jedna, zatímco psychologických hranic zdanění je mnoho, neboť prakticky každý poplatník má tuto hranici individuální.¹³

¹³ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. [s.l.] : C. H. Beck, 2003, s. 181-249.

V současnosti neexistuje jednoznačné vymezení pojmu daňový únik. Nejčastěji daňový únik představuje minimalizaci, popř. až nulaci daňové povinnosti ze strany daňového poplatníka. Je-li krácení na dani provedeno v mezích zákona, jedná se o legální daňový únik, neboli též vyhýbání se dani (tax avoidance). Někteří ekonomové ztotožňují termín „daňový únik“ pouze s nelegálním krácením daně, přičemž poukazují na to, že spojení „legální daňový únik“ představuje „contradictio in adiecto“. Pokud však došlo k překročení hranic zákona, hovoříme o nelegálním daňovém úniku, tzv. obcházení daně (tax evasion). V našem případě se budeme zabývat pouze nelegálních daňových únicích. Ty představují přímé a otevřené porušení zákonů, vždy za hranicí platného práva, a zakládají trestní odpovědnost poplatníka. Podle stupně závažnosti buď ještě patří do šedé (stínové) oblasti ekonomiky, nebo již spadají do „černé“ ekonomiky. Stínová ekonomika začíná tam, kde nastupují nezdaněné a státu nepřiznané příjmy, černá ekonomika představuje příjmy spojené s kriminální činností.¹⁴

3.2. KRÁCENÍ DANĚ Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ

Minerální oleje, které jsou používány pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, jsou zatíženy spotřební daní. Sazba daně z minerálních olejů je závislá na druhu výrobku, který podléhá spotřební dani. Vzhledem ke skutečnosti, že spotřební daň u motorových benzinů a nafty tvoří přibližně 40 – 50 % z prodejní ceny, snaha subjektů o získání těchto vybraných výrobků za cenu bez daně je evidentní. Tato neodvedená daň představuje prodejci lákavý výnos. Tento výnos je však spojen s rizikem odhalení a následného postihu.

Způsoby, jakými mohou daňové subjekty krátit spotřební daně, můžeme rozdělit z několika hledisek, např.:

- ⇒ nepřiznáním daně,
- ⇒ nepřiznáním daně v plné výši,
- ⇒ přiznáním, avšak nezaplacením daně.

¹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa, VYBÍHAL, Václav. *Optimalizace daňového systému ČR*. [s.l.] : EUROLEX BOHEMIA s.r.o., 2004, s. 67-177.

Dále můžeme krácení daní rozdělit podle místa vzniku daňového úniku:

- v případě dovozu minerálních olejů,
- při výrobě minerálních olejů,
- během distribuce prodejcem nebo konečným spotřebitelům.

Nejčastější formou krácení spotřebních daní je přimíchávání minerálních olejů, které nejsou zatíženy spotřební daní do pohonných hmot. Daňový subjekt může získat látky na bázi minerálních olejů, které nepodléhají spotřebním daním nebo vybrané výrobky, které jsou osvobozeny od spotřební daně od některého z uživatelů nebo distributorů, jež následně v určitém poměru smíchá se standardními pohonnými hmotami. Tímto jednáním zkrátí stát o spotřební daň ve výši množství nezdaněných minerálních olejů, které byly přimíchány do pohonné hmoty, avšak daň z nich nebyla odvedena. Subjekt samozřejmě nemá zapotřebí snižovat prodejní cenu a získává tak příjmy na úkor státního rozpočtu.

Minerální oleje mohou být do České republiky dováženy nestandardním způsobem v menším množství pomocí osobních automobilů nebo cisteren. Společnosti, které takovým způsobem minerální oleje získávají, tyto pohonné hmoty dále distribuují nebo prodávají, nevedou účetní záznamy o těchto nákupech a nepodávají daňová přiznání. Pravděpodobnost odhalení takového jednání závisí na systému kontrolní činnosti celní správy, v případě zjištění takového dovozu mohou být tyto minerální oleje zajištěny a propadnuty ve prospěch státu. Z praxe jsou známy také případy padělání průvodních dokladů nebo povolení k provozování daňového skladu nebo oprávněného příjemce. Mobilní hlídky však mají možnost na místě zjistit, zda je povolení platné (z databanky RSSD) a zda je přeprava minerálních olejů celními orgány na území České republiky povolena (aplikace EVV). V případě dovozu nebo přepravy minerálních olejů z členských zemí ověřují pracovníci celní správy průvodní doklady. Ověření těchto dokladů v součinnosti s celními správami členských zemí je časově náročné, avšak může přispět k odhalení ilegálních transakcí. Je znám případ, že společnost, která požádala o povolení a provedla první nákup minerálních olejů, během kontroly předložila padělané doklady, nečekala na výsledek ověření a sama ohlásila ukončení činnosti. Neznamenalo to však, že by se celní

správa případem přestala zabývat. K následnému vyměření spotřební daně a podání trestního oznámení samozřejmě v tomto případě došlo.

Podobným druhem krácení spotřební daně z minerálních olejů a daně z přidané hodnoty jsou tzv. „fingované vývozy“. Daňový subjekt nakupuje minerální oleje v členské zemi nebo tyto výrobky v České republice vyrábí a prodává je do jiné členské země. Při vývozu vzniká tomuto subjektu nárok na vrácení spotřební daně a daně z přidané hodnoty, jelikož tyto výrobky nebyly spotřebovány na našem území (vybrané výrobky podléhají sazbám daně jednotlivých členských státech). Vybrané výrobky, které měly být vyvezeny, daňový subjekt prodá a současně požádá o vrácení obou druhů daně. Spolupráce některých celních správ členských států je v současnosti nedostatečně flexibilní a proto se může stát, že subjekt vyvíjí takovéto aktivity značnou dobu než je odhalen – pracovníci celní správy v zemi dovozu ověří u kupujícího, zda tyto vybrané výrobky přijal a informují o tom celní správu vývozce, která proti tomuto jednání zakročí.

Jedním z používaných „triků“ je záměna vybraných výrobků podléhajících různé sazbě daně. Tyto způsoby krácení spotřební daně jsou známy zejména z minulosti (viz. kauza „lehké topné oleje“). Jejich princip spočívá v deklarování dováženého nebo vyráběného vybraného výrobku podobného charakteru za jiný, podléhající nižší sazbě daně. V konkrétním případě se může jednat o motorovou naftu, ze které platí subjekt 9 950,- Kč za 1000 l, kterou deklaruje za těžký topný olej se sazbou 472,- Kč za tunu. Z uvedeného příkladu je zřejmé, že ilegální výnos z této činnosti je značný. V současné době celní správa ve větším rozsahu než v minulých letech provádí odběry vzorků pohonných hmot, ze kterých je dodatečně patrné, zda se jednalo o deklarovaný vybraný výrobek.

Obdobným způsobem krácení spotřební daně je i prodej zkapalněných ropných plynů (propan-butanu) s nižší sazbou daně. Základní sazba daně se uplatňuje u zkapalněných ropných plynů (dále jen „ZRP“), které slouží k pohonu motorů. Nižší sazba daně je používána při pohonu speciálních motorů, např. u vysokozdvížných vozíků. Nulovou sazbou daně jsou zatíženy ZRP používané pro výrobu tepla – vytápění objektů, spalování v pecích, apod. Daňové subjekty, které prodávají ZRP pro pohon motorů mohou mít tendence získávat ZRP od subjektů, které tyto plyny používají k výrobě tepla. Prodejem ZRP s nulovou sazbou daně ochuzuje daňový subjekt státní rozpočet o 3 933,- Kč na jedné tuně.

Výše uvedený příklad popisuje použití pro jiný účel. Tato oblast je také velice široká, kdy použitím výrobku osvobozeného od daně pro účely pohonu motorů nebo výrobě tepla přichází

stát o značné finanční prostředky. Tato jednání jsou z praxe známa např. u daňových subjektů, které používají vybrané výrobky osvobozené od daně při lodní nebo letecké dopravě. Tyto subjekty mohou zkreslovat účetní evidence, evidence o spotřebě pohonných hmot nebo správcem daně uložené evidence za účelem prodeje osvobozených minerálních olejů pro pohon motorů. Tímto jednáním vznikají státu značné daňové úniky, v konkrétní výši 9 950,- Kč/1000 l u motorové nafty nebo 13 710,- Kč/1000 l u leteckých benzínů.

Dalším z možných způsobů, který přímo navazuje na předchozí příklad, nastává v případě uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Daňový subjekt může využít této možnosti za zákonem stanovených podmínek. Minerální oleje, ze kterých je nárok vypočítáván, však musí být použity pro stanovený účel (výroba tepla, v zemědělství, lesnictví, atd.). Zkreslením evidence však může docílit k získání minerálních olejů, které mohou být použity pro pohon motorů nebo k přimíchání do pohonných hmot. Kontrola těchto minerálních olejů má být usnadněna použitím značkovačů a barvicích látek, kterými jsou minerální oleje pro výrobu tepla značeny.

Odlišným způsobem vyhýbání se spotřebním daním je činnost spočívající v plnění daňové povinnosti řádným výpočtem spotřební daně a podáním daňového přiznání, kdy však vyměřovaná daň není daňovým subjektem uhrazena a to i přes výzvy, penále nebo hrozby exekuce. Za „bílým koněm“, který oficiálně jedná s představiteli státní správy, však vždy stojí osoba, která činnost společnosti řídí a která má podstatný podíl na výtěžku z neodvedené spotřební daně.

Daňové úniky spojené s výrobou nezdaněných minerálních olejů v daňových skladech (rafinériích) nejsou do současné doby celním orgánům známy, avšak při existenci obrovského množství zpracovávaných minerálních olejů a jiných látek, které se z ropy vyrábějí, je jejich existence zohledňována.

3.3. KRÁCENÍ DANĚ Z LIHU

Předmětem daně z lihu je vybraný výrobek, který obsahuje 1,2 – 100 % lihu (etanolu). Líh, který je obsažený v ovocných destilátech vyrobených v pěstitelské pálenici, je zdaňován sníženou sazbou daně ve výši 13 300,- Kč/hl etanolu. Cílem této výjimky je zachování tradiční domácí výroby ovocných destilátů. Veškerý zbývající líh podléhá sazbě 26 500,- Kč/hl etanolu.

Některý líh může být od daně osvobozen, a to na základě zákonem stanovených podmínek. Tento líh však musí být použit pro stanovený účel, v případě užití lihu jiným způsobem má správce daně vyměřit daň v plné výši. Některé daňové subjekty vyrábějící, dovážející nebo prodávající líh nebo lihoviny se snaží jistými způsoby obcházet právní předpisy a krátit tak spotřební daně. Líh, který získají bez odvedení spotřební daně, mohou použít k výrobě lihovin, které samozřejmě prodají za cenu s daní (případně s nižší prodejní cenou z důvodu konkurenceschopnosti a lepší prodejnosti). Stejně jako u minerálních olejů můžeme rozdělit ilegální získávání lihu na několik níže uvedených způsobů.

Největším potencionálním rizikem a případným daňovým únikem, je riziko spojené s výrobou lihu v lihovaru. Daňový subjekt může úpravou technologického zařízení (měřidel, potrubního systému, aj.) vyrobit tzv. „mimobilanční líh“, který nevykáže ve své evidenci a neodvede z něj daň. Tento získaný líh je většinou dále prodáván drobným zpracovatelům, kteří tento líh použijí pro výrobu lihovin. Tato rizika lze dostatečně eliminovat pravidelnou a namátkovou kontrolou výrobních zařízení. V případě provádění oprav a úprav těchto zařízení konfrontovat technickou dokumentaci s pracovními postupy a stavem zařízení. Zejména se toto riziko týká uvádění do provozu starších objektů lihovarnických provozů. Dalším nástrojem eliminace tohoto rizika je využití institutu stálého daňového dozoru, zejména u předem vytipovaných subjektů. Z praxe je také znám případ úpravy výrobní linky v likérce za účelem výroby lihovin, které nebyly součástí řádné evidence. Touto činností docházelo k produkci a distribuci lihovin bez řádné úhrady spotřební daně z lihu u oficiálního výrobce

Dalším možným způsobem je nesprávné vedení účetní evidence - cílem takového jednání je zastření skutečného stavu, nejenom toku finančních prostředků subjektu, ale i zastření evidence vstupů a výstupů surovin a materiálu.

Tato riziko lze zmírnit kvalitním prováděním kontrolních činností, zejména daňovými kontrolami. Rovněž dlouhodobé a systematické sledování jednotlivých ukazatelů spotřeby a výkonů jednotlivých subjektů, průběžné vyhodnocování zjištěných údajů vede k identifikaci možného rizika produkce mimobilančního lihu. Dalším nezanedbatelným faktorem je „kolkování“, které se rovněž výrazně podílí na zamezení přísunu nestandardních lihovin na tuzemský trh. Česká republika po zavedení kolkování cigaret a tabákových výrobků přistoupila ke kolkování lihovin, jedním z důsledků zavedení kolkování lihovin je zjednodušení kontroly pro pracovníky provádějící kontrolní úkony v terénu. Každá kontrolní páska musí obsahovat údaje o

objemu lihu ve spotřebitelském balení, zařazení do úrovně obsahu etanolu a je číslována tak, aby jednotlivá čísla mohla být zaevidována na konkrétní osobu a objednávku.

I v tomto případě se výrobci lihu a lihovin snaží obcházet legislativu. Vzhledem k tomu, že povinnost značit lihoviny kontrolní páskou se nevztahuje na lihoviny v obalu s obsahem menším než 0,2 l, vyrábějí daňové subjekty výrobky o obsahu 0,195 l. Evidence o vyrobeném množství těchto výrobků však může být subjektem zkreslována a tento líh může být použit pro výrobu lihovin ve větších baleních. Tímto způsobem stát pomalu, ale jistě, přichází o výnos z této daně.

Jiným způsobem je nákup kontrolních pásek s uvedenou nižší úrovní obsahu etanolu nebo objemu lihu ve spotřebitelském balení a značení těmito páskami lihoviny s vyšším obsahem nebo lihovitostí. Eliminace uvedených rizik spočívá ve využívání dostupných kontrolních mechanismů, a to nejen v rámci kontrol prováděných v terénu při kontrole obchodních míst, ale rovněž kontrolou samotné výroby lihovin a s tím související účetní evidence.

Aktuální formou daňového podvodu je falšování kolků. Tyto kolky jsou výrobci nebo zpracovateli padělány jednoduchým způsobem, zejména okopírováním na barevné tiskárně. Pokud je kvalita padělaných kolků na dobré úrovni spotřebitel rozdíl nepozná. V případě zkoumání bližších znaků lze však jednoznačně určit, že se jedná o padělek. Výrobci k této metodě značení přistupují zejména z důvodu „lehké přehlédnutelnosti“ během kontroly.

Za zmínku stojí také použití kolků z lihovin určených na vývoz do zemí EU – riziko tvoří možnost vykázaní použití kolků na lihoviny vyvezené do zemí EU, ve skutečnosti však byly lihoviny vyvezeny bez označení kolky. Získané kolky lze pak použít ke značení nelegálních lihovin a jejich uvedení na tuzemský trh.

Další úniky na spotřební dani z lihu souvisejí s pěstitelským pálením. Přes existenci velkého množství oficiálních provozoven – pěstitelských pálenic existuje množství domácích výrobců destilátu. Tento fakt je v rámci ČR daný zejména historickým vývojem a mnoho nelegálních destilačních zařízení se dědí z generace na generaci. Celní správa registrovala ke konci roku 2007 459 provozovatelů pěstitelských pálenic.

Někteří provozovatelé pěstitelských pálenic vyrobí více ovocných destilátů, avšak zkreslením evidence vykáží a odvedou menší spotřební daň. Dalším způsobem je překročení zákonného limitu pro uplatnění zvýhodněné sazby daně u jednotlivce. Znamená to, že pěstitel si může nechat v jednom výrobním období vypálit z vlastní dodané suroviny nejvýše 30 litrů

etanolu. V případě výroby většího množství by byl líh zdaněn sazbou 265,- Kč/l. Někteří pěstitelé však vypalují destiláty u více provozovatelů pěstitelských pálenic a tento limit překračují. Někdy může být realizován i prodej takovýchto výrobků, což však zákon zakazuje. Přestože nejsou tyto úniky velkého rozsahu, představují i tak součást spotřební daně, která měla být a nebyla odvedena.

Specifickým problémem je použití lihu osvobozeného od daně k výrobě lihovin. Líh, který je osvobozený od daně, musí být použit k zákonem stanovenému účelu. Aby nemohl být tento líh zneužit ke konzumaci, je výrobci denaturován buďto obecným nebo zvláštním způsobem. Z praxe je však znám případ možného chemického odstranění denaturačního činidla a použití takto „vyčištěného“ lihu k výrobě lihovin.

3.4. KRÁCENÍ DANĚ Z TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ

Tabákové výrobky jsou jednou ze tří nejvýnosnějších komodit. Tyto výrobky podléhají vysokým spotřebním daním zejména z důvodu velké spotřeby a tudíž vysokého příjmu do státní kasy, druhým důvodem může být tlak ze strany antikuřáckých organizací, které se tímto snaží potlačit nárůst spotřeby tabákových výrobků. V případě, že výrobní cena jedné krabičky s obsahem 20 ks cigaret je prodávána za cenu 20,- Kč, spotřební daň tvoří v současné době 26,20 Kč a DPH 8,80 Kč. Celková prodejní cena je 55,- Kč, z čehož součet daní tvoří 35,- Kč, vyjádřeno procentně 64 %. Proto je snahou některých subjektů vyhnout se placení těchto daní. Tabákovými výrobky se podle zákona o spotřebních daních rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák. Veškeré tabákové výrobky, které se v České republice prodávají (uvádějí se do volného daňového oběhu), musí být označeny tabákovou nálepkou. Tabáková nálepka je dokladem toho, že ten subjekt, který si tabákovou nálepkou objednal a tabákový výrobek jí označil, spotřební daň odvedl – objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání (§ 116 odst. 1 zákona o SPD). Může tedy docházet k prodeji tabákových výrobků, které nejsou značeny tabákovou nálepkou nebo výrobků, které jsou označeny padělanou tabákovou nálepkou.

Vzhledem k tomu, že v členských státech Evropské unie a třetích zemí jsou doposud tabákové výrobky zdaňovány různými sazbami daně, láká subjekty nákup tabákových výrobků ve státech s nižšími sazbou a prodej ve státech s nižším daňovým zatížením. Vyšší sazby daně jsou aplikovány zejména v tzv. zemích západní Evropy. Z tohoto důvodu dochází z geografického

hlediska k přepravě tabákových výrobků z východu na západ. Typickým příkladem je dovoz cigaret z Ukrajiny. Známé jsou případy pašování kartonů cigaret skrytých v dopravních prostředcích nebo převáženého nákladu. Po vstupu některých států střední Evropy do Evropské unie došlo k nárůstu ilegálních přeprav tabákových výrobků. Evropská unie se již delší dobu snaží vyrovnat spotřební daně z tabákových výrobků v rámci celé unie (viz. Směrnice Rady č. 92/79/EHS o sblížování daní z cigaret a č. 92/80/EHS o sblížování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret). Do doby vyrovnání sazeb daně ve všech státech Evropské unie však bude existovat uvedený přesun tabákových výrobků.

Nejprodávanějším tabákovým výrobkem jsou bezesporu cigarety. Zejména drobní asijské prodejci se snaží získávat a prodávat tabákové výrobky bez tabákové nálepky. Permanentní kontroly na tržnicích a kamenných obchodech však tento druh prodeje pomalu, ale jistě, zatlačují do ústraní. Principem prodeje nezdaněných cigaret je získání tabáku, např. dovozem z Číny nebo Vietnamu, výrobou cigaret z tohoto tabáku a prodejem spotřebiteli za cenu nižší než obvyklou. Tyto subjekty vyrábějí zejména cigarety známých značek, avšak kvalita tabákových výrobků je většinou podřadná. V několika případech se celní správa setkala s případy značení cigaret padělanými tabákovými nálepkami. Tyto známky neobsahovaly však ochranné prvky a po bližším ohledání bylo zjištěno, že se jedná pouze o barevné fotokopie.

V případě značení tabáku zaujali někteří výrobci názor, že tento tabák lze prodávat za ceny bez daně v případě, že jej označí upozorněním, že není vhodný pro kouření. Tabák byl označován jako „tabák na vykuřování skleníků“, avšak celní správa začala s odstupem času i u tohoto tabákového výrobku spotřební daň uplatňovat. Tento tabák byl používán zejména k ruční výrobě cigaret, kdy méně nároční spotřebitelé preferovali levnější a méně kvalitnější tabák místo nákupu dražších cigaret. I přes dlouhodobé právní spory neměli výrobci šanci na úspěch a to i přes to, že bylo znění zákona o spotřebních daních u předmětu daně z tabákových výrobků na základě této kauzy upraveno.

V souvislosti s výkladem předmětu daně došlo i k případu, kdy subjekt vyráběl tzv. „maxidoutníky“, které obsahovaly velké množství tabáku. Z těchto doutníků platil výrobce spotřební daň 0,90 Kč za kus, avšak tyto doutníky byly určeny pouze k přepravě tabákové směsi, která byla následně použita k výrobě cigaret. Únik na spotřební dani u tabáku by v tomto případě byl zhruba desetkrát vyšší než vyměřená daň z doutníku.

Celní správa také přijímá opatření k různým druhům výrobků, které obsahují zcela nebo částečně i jiné látky než tabák a jsou určeny pro konečného spotřebitele nebo k jiným účelům. V uvedeném případě byl zaznamenán prodej tzv. „herbálních cigaret“. Tyto cigarety neobsahovaly tabák ale přírodní bylinnou směs, nicméně byly určeny konečnému spotřebiteli ke kouření. Vzhledem k tomu, že tyto cigarety nebyly určeny k lékařským účelům, musely být dodatečně zdaněny spotřební daní.

4. ZVÝŠENÍ EFEKTIVNOSTI VÝBĚRU SPOTŘEBNÍ DANĚ

4.1. ZMĚNY A NÁVRHY V LEGISLATIVĚ

Vzhledem k rozšiřujícím se kompetencím celní správy, zejm. v oblasti ekologických daní, se kterou souvisí další úkoly a povinnosti, by bylo vhodné správu spotřebních daní učinit transparentní a efektivní. Některé oblasti spotřebních daní však jsou natolik specifické a definující, že je nelze žádným způsobem upravit a zjednodušit, aniž by nedošlo ke ztrátě významu nebo spojitosti s dalšími vztahy. Nelze například zkrátit výčet minerálních olejů, které jsou předmětem spotřební daně, jelikož by to mohlo mít za následek použití těchto vyjmutých, např. směsí, k jiným účelům. Zákon o spotřebních daních je v posledních letech výrazně novelizován, čímž je operativně reagováno na vzniklé problémy, nestandardní situace a úpravy stávajícího znění zákona.

Podle autora by bylo vhodné zákon o spotřebních daních upravit zejména v oblastech vracení daní, osvobození od daně a podmíněného osvobození od daně. Nejvhodnější úpravy by mohly být realizovány v následujících oblastech.

Vracení větší části spotřební daně subjektům provozujícím **zemědělskou prvovýrobu, lesní školky a obnovu a výchovu** lesa podle § 57 zákona o spotřebních daních může být jistou formou podpory těchto subjektů při výkonu své podnikatelské činnosti, pro celní správu je však s touto činností spojeno několik činností, které odčerpávají personální, finanční i hmotné zdroje k výkonu jiné činnosti. Jedná se zejména o časově náročnou kontrolní činnost, která je však z důvodu vysokého počtu těchto subjektů zaměřena pouze na nízké procento vybraných subjektů. Dále musíme zohlednit i faktory související s registrací a vracením této spotřební daně, zejm. administrativní úkony správce daně. Z praxe je zřejmé, že motorová nafta, přestože je barvena a značkována, je může být použita k pohonu motorů osobních i nákladních automobilů, které však nevykonávají práci spojenou s výše uvedeným druhem podnikatelské činnosti. V případě, že subjekt použije motorovou naftu do svého osobního automobilu a následně požádá o vrácení části spotřební daně, zaplatí pouze 660,- Kč na této dani. Celní správa nemá v současné době dostatek personálních ani finančních zdrojů k důkladné kontrole veškerých subjektů a proto je tato činnost rozšířena. Z tohoto důvodu by bylo vhodné toto osvobození od daně ze zákona o spotřebních daních vypustit a tyto podnikatelské subjekty podporovat jiným způsobem, např. formou dotací nebo subvencí.

Taktéž vrácení spotřební daně z **minerálních olejů použitých pro výrobu tepla a ostatních benzinů** by bylo vhodné přehodnotit. Autorovi se jeví vhodnější možnost pouze omezení vrácení spotřební daně z ostatních benzinů, jelikož spalování minerálních olejů za účelem výroby tepla je v České republice velice rozšířeno a tento zrušením této výhody by většina subjektů byla nucena začít spalovat jiná paliva, zejména uhlí nebo plyn. Přestože jsou ostatní benziny používány k technickým účelům, což má kontrolovat správce daně, mohou být tyto benziny použity k pohonu motorů, čímž je stát krácen na spotřební dani. V některých velkých provozech není ani možné vysledovat a zkontrolovat skutečnou spotřebu těchto benzinů, jelikož do výroby vstupují formou normativů nebo odhadovaného množství. Zrušením vrácení daně z těchto výrobků by pravděpodobně došlo ke stejné spotřebě těchto benzinů, avšak za cenu se spotřební daní, která by se promítnula v ceně vyráběného výrobku nebo v režijních nákladech. Stát by naopak nemusel daňovým subjektům vracet 20 milionů korun, které by mohl použít k jiným potřebným činnostem.

Velmi diskutabilní je také osvobození od daně pro **minerální oleje** používané v **letecké dopravě** a při leteckých pracích a ty, které jsou používány jako **pohonná hmota pro plavby** po vodách na daňovém území ČR, a to výhradně pro plavby z daňového území ČR na daňové území jiného členského státu nebo naopak. Je zřejmé, že velké společnosti mají díky své lobby určitý vliv v zákonodárné sféře na tyto výjimky. Jak jinak by se dalo vysvětlit, proč zrovna společnosti, které provozují tuto činnost mají mít tyto daňové výhody? Autor této práce se domnívá, že pro transparentní výběr spotřební daně by bylo vhodné stanovit rovné podmínky pro všechny podnikatelské subjekty a tyto výjimky zrušit. Do státní kasy by pravděpodobně přibýlo několik miliard Kč. Z praktického pohledu se jeví kontrolní mechanismy jako velice nedostačující, kdy o spotřebě pohonných hmot je vedena písemná evidence, ze které správce daně čerpá. Fyzická kontrola stavu nádrží letadel nebo lodí, skladovacích míst (nádrží, tanků, sudů, ...) je v praxi téměř nemožná. Také z tohoto důvodu by bylo vhodné osvobození těchto minerálních olejů zrušit.

K únikům na spotřební dani dochází také v oblasti **přepravy vybraných výrobků**, a to zejména od výrobce těchto výrobků k distributorům nebo zpracovatelům. Jedná se tedy o dopravu z členských států do ČR a naopak. Jak již autor uvedl v kapitole 2.2., od 1. 7. 2009 bude zaveden systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřebním daním (projekt EMCS). Do té doby lze předpokládat zvýšený počet přeprav minerálních olejů nebo lihu.

Celní správa používá elektronický systém kontrol dopravy vybraných výrobků v podmíněném osvobození od daně. O vybraných výrobcích osvobozených od daně však nemá vedenou žádnou evidenci. Tento druh dopravy je možné zkontrolovat pouze individuálně na základě přepravních nebo účetních dokladů. V praxi to může znamenat zneužívání povolení k nákupu vybraných výrobků osvobozených od daně a použití těchto výrobků pro jiné účely. V účetnictví daňového subjektu se tyto nákupy nemusí objevit a dochází tím ke krácení spotřební daně. Jediným možným způsobem je kontrola účetnictví u výrobce a příjemce vybraných výrobků.

Jedním z triků, jak se snaží výrobci **šumivých vín** vyhnout zatížení spotřební daní u svých výrobků, je obcházení definic šumivého vína uvedeného v zákonu. Ustanovení § 93 zákona o spotřebních daních rozumí šumivým vínem všechny výrobky, které jsou plněny do lahví s hřibovitou zátkou pro šumivé víno, která je upevněná zvláštním úchytným zařízením, nebo které při uzavřeném obsahu při 20 °C mají přetlak 3 bary a více, který lze odvodit z přítomnosti rozpuštěného oxidu uhličitého. Výrobci těchto výrobků proto neopatřují tyto výrobky klasickými hřibovitými zátkami, ale zátkami šroubovacími a přetlak se snaží snížit pod stanovené 3 bary. Z tohoto důvodu nejsou tyto výrobky považovány za vína šumivá, ale tichá, která podléhají sazbě daně ve výši 0,- Kč. Tímto jednáním docílí úspory v neplacení daně ve výši 2 340,- Kč/hl. Z výše uvedeného důvodu by bylo vhodné přesněji identifikovat předmět daně z šumivých vín, např. obsahem oxidu uhličitého ve výrobku a nikoliv přetlaku a zátky.

4.2. ZATÍŽENÍ SPOTŘEBNÍ DANÍ A KVALITA SPRÁVCE

Výše byly popsány pouze vybrané druhy „obcházení“ zákonů a způsoby krácení spotřebních daní, se kterými se autor práce doposud v praxi setkal. Celní správa se snaží těmto nelegálním aktivitám přímo čelit, někdy s větší, jindy s menší úspěšností. Je zřejmé, že v případě existence daňového zatížení určitých vybraných výrobků, bude vždycky snahou některých jedinců se této dani vyhnout. Je však cílem státu zpoplatnění veškerých luxusních, resp. žádoucích nebo k životu potřebných komodit? Je snahou zákonodárce zvýšením spotřebních daní snížit spotřebu těchto statků nebo jde pouze o zvýšení příjmů státního rozpočtu?

Jak vyplývá z předchozích kapitol, spotřební daně již v současné době představují důležitý příjem státních rozpočtů (jejich váha v daňovém mixu se v průměru pohybuje okolo 10

%). V případě dalšího zvyšování významu těchto daní se může stát problematickým aspekt nekompatibility cílů, které spotřební daně sledují. Protože spotřební daně mají vedle své fiskální funkce rovněž za úkol zamezovat „škodlivou“ spotřebu. Tyto dva cíle jsou jednoznačně protichůdné. Budou-li se spotřební daně zvyšovat, nebude to znamenat pokles poptávky po zdaňovaných komoditách – a tedy výslednou stagnaci či dokonce pokles daňových výnosů? Konečný efekt závisí na funkci elasticity poptávky. Spotřebním daním jsou tedy záměrně podrobovány většinou komodity s neelastickou poptávkou (objem jejich spotřeby není závislý na ceně). Výzkumy ukazují, že poptávka po alkoholu a tabáku však není zcela neelastická. Daň může spotřebitel od těchto druhů zboží částečně odradit, avšak příliš vysoké sazby mohou ohrozit saldo veřejného rozpočtu.¹⁵ Současně vznikají také tendence se placení daně vyhnout.

Celní správa za dobu své čtyřleté působnosti v oblasti spotřebních daní zaznamenala prokazatelné úspěchy zejména ve zvýšení inkasa spotřební daně a v oblasti kontrolních činností. V právní oblasti získávají doposud pracovníci správců daně zkušenosti a proto je tato oblast hodnocena jako slabší. V případě řešení operativních problémů, tj. problémů řešených na místě (zejména v rámci kontrolní činnosti), postupují pracovníci správce daně většinou aktivně, spolehlivě a s respektem. Někdy však celní správě chybí určitá flexibilita při řešení zjištěného problému a v případě delšího prodlení může stát přijít o příjmy ze spotřebních daní, které se nemusí podařit získat zpět (např. těžkopádná spolupráce s celními správami ostatních členských států nebo při celoplošných kontrolních akcích).

S plněním různých kompetencí celní správy souvisí i nedostatečná materiální vybavenost. Podle mého názoru nepřikládají vedoucí orgány dostatečnou váhu potřebám nejnižších stupňů, zejména pracovníkům ve výkonu služby v terénu. Tyto problémy však spočívají v nedostatečném financování, se kterými se potýkají státní orgány i v jiných resortech. Důsledkem omezených možností při výkonu správy daní jsou např. stanovovány pevné počty kontrolních šetření u daňových subjektů nebo kontroly dopravy vybraných výrobků na komunikacích. V praxi to může znamenat nižší než potřebnou kontrolovatelnost, kdy subjekt nemusí být během své činnosti několik let kontrolován. Absence kontrol může u některých jedinců vzbudit zájem o zkrácení nebo krácení spotřební daně.

Jelikož základním článkem celní správy je celník sám, měla by organizace věnovat dostatek snahy a úsilí k získání těch nejlepších jedinců ve svém kolektivu. Nejdůležitější

¹⁵ KUBÁTOVÁ, Květa, VYBÍHAL, Václav. *Optimalizace daňového systému*. [s.l.] EUROLEX BOHEMIA, s. 134

motivací jsou zejména finanční aspekty a zaměstnanecké benefity, ale také možnost seberealizace a kariérního postupu. Pracovníci správce daně by měli být průběžně školeni a seznamováni s aktuálními trendy a činnostmi ostatních správců daně. Celníci, kteří vykonávají speciální činnost, např. odebírání vzorků, by měli opakovaně absolvovat kurzy ke zdokonalení svých znalostí a dovedností. Navštěvování odborných seminářů nebo přednášek by mělo být součástí rozvoje teoretických znalostí jedince. Podle názoru autora celní správa v současné době nemá eminentní zájem o rozvoj těchto aktivit nebo pouze v malé míře. Z praxe vyplývá, že podněty ke konání vzdělávacích akcí vycházejí zejména z nižších článků vedení.

Z výše uvedeného vyplývá, že výběr spotřební daně není ovlivněn pouze zvyšováním sazeb spotřební daně nebo rozšířením o další předmět daně, ale závisí také na odbornosti, materiální vybavenosti a profesionalitě správce daně. V rámci reorganizace, dochází ke snižování stavu celníků, avšak kompetence spojené se správou spotřebních daní, zejm. ekologických, se rozrůstají. Tento fakt může mít nepřímo vliv na kvalitu správy této daně, jelikož současně dochází o odlivu odborných pracovních sil do soukromé sféry. Od roku 2010 má dojít ke sloučení celní a finanční správy, což je také důvod k odchodu části specialistů. Jaké budou přínosy této reformy, zda dokáží finanční orgány udržet výběr spotřební daně ve stanoveném tempu a zda se stane výběr spotřební daně v budoucnu efektivní a výkonný, ukáže pouze čas.

Závěr

Problematika spotřebních daní je v současné době reforem a úsporných opatření velice aktuálním tématem. Tomu napovídá i zavedení ekologických daní, které jsou svým charakterem daněmi spotřebními. Správu spotřebních daní vykonává od roku 2004 Celní správa České republiky, která za dobu své působnosti získala v této oblasti respekt a pověst rovnocenného partnera při správě daní. Z analýzy zpracované v této práci je zřejmé, že spolehlivou a řádnou správou lze zvýšit příjem do státního rozpočtu, aniž by došlo k výraznému zvýšení sazeb daně. Celní správa, jakožto bezpečnostní složka státu, dosáhla úspěchů zejména v kontrolní oblasti, kdy odhalila několik významných případů krácení spotřební daně a na nové trendy krácení spotřebních daní se průběžně zaměřuje. Svůj respekt si celníci získali zejména rázným přístupem, samozřejmě za použití zákonných podmínek. Jednou z příčin respektu je i uniformovanost příslušníků celní správy, nošení služební zbraně a laický statut jakéhosi „policisty“ vnímaný veřejností. Na rozdíl od pracovníků finanční správy, kteří vykonávali svoji práci zejména z kanceláře a přímým kontrolám subjektů se raději vyhýbali, se celníci vrhli neohroženě do závažných případů a šetření, které leckdy nebyly jednoduché, příjemné ani bezpečné. Možná i z tohoto důvodu je snahou některých zákonodárců snaha vrácení se ke starému systému. Může to být zapříčiněno i subjekty, kterým se nelíbí aktivní přístup k výběru spotřební daně celníky, možnost provádění operativních a účinných kontrol účetnictví a použití prostředků zamezujících další ilegální činnosti. Kterým subjektům „šlape celní správa na paty“ a proč některé subjekty lobují za omezení zákonných pravomocí? Nebo je sloučení celní správy s finanční správou efektivní a úsporné? Je v současné době celní správa pro stát drahou a byrokratickou organizací, která by potřebovala „zeštíhlit“?

Plán ministerstva financí o sloučení celní a daňové správy vychází ze skutečnosti, že každá instituce pověřená výběrem veřejných příjmů má některé funkce, které jsou společné všem z nich. Jde mj. o informační systém, majetkové vybavení, vymáhání, personalistika apod. Sloučením těchto institucí by mohlo dojít k významným synergickým efektům a ke snížení provozních nákladů. Dalším výrazným přínosem by bylo celkové zlepšení výběru daní a pojistného a zvýšení efektivity a účinnosti kontroly a vymáhání nedoplatků. Tato změna by údajně přinesla snížení administrativy i u plátců daní a pojistného, protože by pro ně v praxi znamenala nutnost kontaktu pouze s jediným úřadem.

Tyto důvody se zdají autorovi práce logické a podstatné, nicméně nepředpokládá, že toto sloučení se neobejde bez určitých problémů, které mohou přetrvat i do budoucna. Celní správa nezanikne úplně, ale malá část bude zachována jako výkonná složka finanční správy při kontrolních činnostech, ve kterých dosáhla vysoké úspěšnosti. Většina kvalifikovaných pracovníků, kteří měli správu spotřebních daní v kompetenci však bude propuštěna. To se v důsledku může také odrazit ve výkonu správy daně a s tím souvisejících příjmech státního rozpočtu.

Autor při vyhodnocování vývoje výběru spotřební daně v posledních čtyřech letech dospěl k názoru, že celní správa měla po dobu své působnosti za následek zvýšení inkasa spotřební daně, snížení počtu případů krácení daní a zlepšení přístupu veřejnosti k informacím. Jaké úspěchy při správě spotřebních daní dosáhne nově vzniklý správce daně je otázkou pro zákonodárce v budoucích letech.

Při zpracování závěrečné části, týkající se zefektivnění výběru spotřební daně, autor práce průběžně zjišťoval, že navrhovaná opatření by byla sice přínosem státního rozpočtu, avšak na druhé straně by poškozovala daňové subjekty, které zrušených výhod využívají. Jak se obecně říká: „Každé PRO má i své PROTI“. Jelikož důkladnější rozbor těchto návrhů by byl rozsahem velice náročný, byl autorem zpracován pouze návrh těchto opatření a nikoliv celková analýza.

Hlavním cílem práce bylo získání detailních informací o správě spotřebních daní, utřídění a realizace těchto informací do závěrečné podoby, aby se i laický čtenář dozvěděl, jakým způsobem v České republice dochází k výběru tohoto druhu daně, v jaké výši, jak je současný správce daně ve výběru spotřební daně úspěšný a jakými způsoby se jedinci snaží placení daní vyhnout. Autor se snažil ve své práci podat budoucímu čtenáři veškeré informace srozumitelnou, jednoduchou a čtivou formou a předpokládá, že splnil veškeré vytyčené cíle.

Studiem různých druhů informačních zdrojů získal autor globální i detailní přehled o způsobech výběru spotřební daně, seznámil se důkladněji s legislativou a zpracováním těchto informací získal cenné poznatky, které může použít při výkonu svého povolání.

Seznam použité literatury:

KUBÁTOVÁ, Květa, VYBÍHAL, Václav. *Optimalizace daňového systému ČR*. [s.l.] : EUROLEX BOHEMIA s.r.o., 2004. 177 s. ISBN 80-86861-05-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. [s.l.] : C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9

HOLUBOVÁ, Olga, ŠULC, Ivo. *DPH a spotřební daně 2005*. [s.l.] : CP BOOKS, 2005. ISBN-80-251-0525-3

RICARDO David. *Zásady politické ekonomie a zdanění*. [s.l.] : SNPL, 1957.

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

DANIELOVÁ, Jitka. Výběr spotřební daně. *CLO-DOUANE*. 2007, č. 12, s. 42.

<http://www.celnisprava.cz>

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/plneni_stat_rozp.html

<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=sb03353&cd=76&typ=r>

<http://eur->

lex.europa.eu/Notice.do?val=186134:cs&lang=cs&list=207327:cs,186134:cs,427331:cs,&pos=2&page=1&nbl=3&pgs=10&hwords=&checktexte=checkbox&visu=#texte

http://cs.wikipedia.org/wiki/Spot%C5%99ebn%C3%AD_da%C5%88

<http://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88>

<http://www.komora.cz/hk-cr/inmp/knihovna-informaci-pro-podnikani/provoz-podniku/finance-dane-ucetnictvi/dph-spotrebni-dan-clo-a-ostatni-dane/default.aspx>

http://www.cappo.cz/ftp/vz_cappo_2006.pdf

<http://www.petrol.cz/noviny/clanek.asp?id=8907>

<http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabdetail.jsp?cislotab=3004-05-02&vo=tabulka>

<http://www.cspas.cz/index2.asp?KatId=36&DatId=495&Archiv=>

<http://www.autorecenze.cz/zpravy-v-cr-dlouhodobě-roste-spotřeba-pohonných-hmot-200706190325.htm>

Údaje pro knihovnickou databázi

Název práce	Ex-post analýza spotřebních daní
Autor práce	Ondřej Prouza
Obor	Veřejná ekonomika a správa
Rok obhajoby	2008
Vedoucí práce	Ing. Libuše Čekanová, Ph.D.
Anotace	Bakalářská práce pojednává o výběru spotřební daně celní správou v letech 2004 až 2007. Obsahuje základní charakteristiku, historii a vývoj spotřebních daní, analýzu výběru spotřebních daní v letech 2004 až 2007, způsoby krácení spotřebních daní, jejich eliminace a návrhy na zefektivnění výběru spotřební daně.
Klíčová slova	spotřební daně, analýza, celní správa, daňové úniky,