

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

Diplomová práce

Problematika daňového řízení při správě spotřební daně

Zpracoval: **Jiří Cajthaml**

Plzeň 2013

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Plzeň, březen, 2013

Poděkování:

Velmi děkuji JUDr. Petře Jánošíkové, Ph.D. za cenné názory a připomínky, které mi poskytla při psaní mé diplomové práce. Dále bych také chtěl poděkovat své partnerce za trpělivost a pomoc a svému otci za odborné rady.

Obsah

1. ÚVOD	7
2. ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA SPOTŘEBNÍCH DANÍ	8
2.1. VÝZNAM, FUNKCE A PRAMENY	8
2.2. PŘEDMĚT SPOTŘEBNÍCH DANÍ	10
3. PŮSOBNOST A STRUKTURA ORGÁNŮ CELNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY V PROBLEMATICE SPOTŘEBNÍ DANĚ.....	15
3.1. PŮSOBNOST CELNÍCH ORGÁNŮ.....	15
3.1.1. Pravomoci správce daně.....	15
3.1.2. Řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku....	16
3.1.3. Řízení o již zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku a jejich uvolnění	18
3.1.4. Propadnutí nebo zabránění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku a náhrada nákladů	19
3.2. STRUKTURA ORGÁNŮ CELNÍ SPRÁVY	20
3.2.1. Generální ředitelství cel	21
3.2.2. Celní úřady	23
4. POSTUP PŘI DAŇOVÉM ŘÍZENÍ V RÁMCI CELNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY DLE PLATNÉ LEGISLATIVY	29
4.1. DAŇOVÁ POVINNOST A VRÁCENÍ DANĚ	29
4.2. PŘEDMĚT A ZÁKLAD DANĚ U JEDNOTLIVÝCH SKUPIN VYBRANÝCH VÝROBKŮ	32
4.2.1. Daň z minerálních olejů	32
4.2.2. Daň z tabákových výrobků	33
4.2.3. Daň z lihu	34
4.2.4. Daň z piva	36
4.2.5. Daň z vína a meziproductů	37
5. REALIZACE VÝBĚRU SPOTŘEBNÍCH DANÍ	39
5.1. DAŇOVÉ ŘÍZENÍ	39
5.2. KONKRÉTNÍ PŘÍKLADY ROZHODNUTÍ CELNÍHO ÚŘADU	42
5.2.1. Výzva k podání řádného daňového tvrzení	42
5.2.2. Platební výměr	44
6. VÝŠE A POROVNÁNÍ JEDNOTLIVÝCH SPOTŘEBNÍCH DANÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE	47
6.1. VÝVOJ A VÝSLEDKY HARMONIZACE V OBLASTI SPOTŘEBNÍCH DANÍ V EVROPSKÉ UNII.....	47
6.2. POROVNÁNÍ VÝŠE SAZEB SPOTŘEBNÍCH DANÍ Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ V ČESKÉ REPUBLICE A VYBRANÝCH STÁTECH EVROPSKÉ UNIE	48
6.2.1. Minimální sazby daně z minerálních olejů v Evropské unii	48
6.2.2. Sazby spotřební daně z minerálních olejů v České republice	49
6.2.3. Sazby spotřební daně z minerálních olejů v Německu	51

6.2.4. Sazby spotřební daně z minerálních olejů v Itálii	51
7. DAŇOVÉ ÚNIKY	53
7.1. MINERÁLNÍ OLEJE	53
7.2. LÍH.....	54
7.3. TABÁKOVÉ VÝROBKY	55
8. ROZBOR KONKRÉTNÍ KAUZY	56
8.1. LEHKÉ TOPNÉ OLEJE A NAFTA NA JIHU ČECH	56
8.2. PŘÍPAD ZABAVENÝCH RUSKÝCH CIGARET V DODÁVCE	57
8.3. ZÁCHYT LIHU V OSTRAVĚ.....	58
9. SHRUTÍ.....	59
10. ZÁVĚR.....	61

Předmluva

Toto téma své diplomové práce jsem si zvolil z více důvodů. Hlavním kritériem pro mne byl fakt, že jsem celý svůj život vyrůstal v prostředí, ve kterém jsem byl často obklopen chtě nechtě problematikou spotřebních daní, jelikož oba rodiče jsou více jak 20 let zaměstnanci Celní správy České republiky. Dalším důvodem, proč jsem si vybral toto téma, je ten, že v oblasti správy spotřebních daní dochází k jednomu z největších daňových úniků v České republice. Děje se tak buď porušováním nebo obcházením legislativy. Celkově svou práci pojmám spíše komplexněji, jak z hlediska práva hmotného, procesního, tak i z hlediska práva Evropské unie. Upozorňuji zde především na nedostatky, které problematika spotřebních daní a jejich výběru obnáší a nastiňuji i možná alternativní řešení těchto problémů.

1. Úvod

Daně ze spotřeby představují podstatný příjem do veřejných rozpočtů v České republice. Spadají do kategorie daní nepřímých společně s daní spotřební, daní z přidané hodnoty, ekologickou daní a clem. Ve své diplomové práci se budu podrobně zabývat daní spotřební. Téma spotřebních daní je v českých médiích v posledních letech velmi aktuální, především z důvodu častých mnohamilionových daňových úniků u minerálních olejů, cigaret a lihu. Je to skutečně silný neduh současného systému, zejména z důvodu, že se jedná o mimořádně výnosný byznys.

Samotnou práci jsem rozdělil do deseti jednotlivých kapitol. Zpočátku se budu zabývat obecnou charakteristikou spotřebních daní, strukturou a působností orgánů celní správy a jejich změn od 1. ledna 2013. V dalších kapitolách se zaměřím na daňové řízení společně s realizací výběru daní v praxi a porovnání výše spotřebních daní ve vybraných státech Evropské unie, konkrétně v Německu a v Itálii. V závěrečné části práce se zabývám především daňovými úniky a rozbořem několika konkrétních případů s daňovými úniky spojenými, která se v minulosti na území České republiky odehrály.

2. Základní charakteristika spotřebních daní

2.1. Význam, funkce a prameny

Spotřební daně byly do daňového systému České republiky zavedeny s účinností od 1. ledna 1993. Jak spotřební daně, tak i DPH, spadají do daní nepřímých, tzn. takových daní, kterými stát zatěžuje prodej nebo spotřebu úzkého okruhu výrobků. Stejně jako u DPH, tak i u daně spotřební nezatěžují výrobce ani dovozce zboží, ale zatěžují konečného spotřebitele. Spotřební daně jsou vybírány jednorázově, čímž se liší od DPH. Při dovozu je způsob výběru u obou typů daní stejný, tzn. celními úřady. Spotřební daně mají sazbu ve většině případů stanovenou absolutně, tedy pevnou sazbou (pevnou částkou na jednotku množství). Tyto daně slouží pak také jako součást základu pro výpočet DPH.

Hlavní funkce spotřebních daní spočívá v jejich významném přínosu pro státní rozpočet. Jde o velmi stabilní zdroj z důvodu nízké cenové a důchodové pružnosti poptávky u většiny výrobků, které této dani podléhají. Jako další důvod spotřebních daní bych uvedl důvody zdravotní a ekologické, vzhledem k faktu, že se často jedná o výrobky, jejichž spotřeba negativně ovlivňuje zdravotní stav obyvatel a má neblahý vliv k životnímu prostředí.¹

Do roku 2004 byly pověřeny správou spotřebních daní finanční úřady a problematiku spotřebních daní upravoval **zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních**, který byl v mnoha aspektech značně odlišný od současné právní úpravy, např. výše sazby jednotlivých daní a jejich typy, druhy dokladů, nebo okruhem osob, které vystupovaly jako plátce daně. Od doby své účinnosti byl tento zákon patnáctkrát novelizován. Od roku 2004 byly pověřeny správou spotřebních daní celní orgány a spotřební daně byly upraveny novým **zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních**. Měl dvojí účinnost, která byla spojena se vstupem České republiky do Evropské unie. Po vstupu České republiky do Evropské unie dochází k pravidelným novelizacím tohoto zákona. Do roku 2009 byl celkem dvacetkrát novelizován, což je dokonce více, než u předchozího zákona.²

¹ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2009. s. 183.

² SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. s. 14.

Se vstupem České republiky do Evropské unie tedy muselo dojít k harmonizaci. Základním dokumentem pro harmonizaci spotřebních daní se stala **směrnice Rady č. 92/12/EHS**, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. I tato směrnice, stejně jako výše uvedené zákony byla několikrát novelizována. Harmonizován byl zejména předmět zdanění, z čehož vyplývá, že se nesmějí danit jiné komodity než minerální oleje, alkohol, alkoholické nápoje a tabákové výrobky, dále byly dohodnuty minimální sazby u vybraných výrobků. Jednotlivý vybraný výrobek je zdaňován v zemi spotřeby.³

Tato směrnice byla již zrušena a s účinností od 1. dubna 2010 byla nahrazena **směrnicí Rady č. 2008/118/ES**, která dále upřesňuje okruh zboží podléhajícímu spotřební dani a odkazuje na:

- **směrnicí Rady 92/79/EHS o sblížení daní z cigaret,**
- **směrnicí Rady 92/80/EHS o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret,**
- **směrnicí Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů,**
- **směrnicí Rady 92/84/EHS o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů,**
- **směrnicí Rady 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků,**
- **směrnicí Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.**

Základním cílem této nové směrnice bylo zajistit právní základ pro fungování elektronického kontrolního systému, kterému podléhá doprava vybraných výrobků na území Evropského společenství. Jeho název nese označení **EMCS** (Excise Movement and Control System), a jeho zásadní výhoda od současného systému založeného na papírových dokladech spočívá v tom, že je elektronický, čímž urychlí nezbytné formality a usnadní sledování dopravy

³ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2009. s. 184.

vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Z důvodu zavedení výše uvedeného systému došlo ke změnám ustanovení, které se týkají dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Zavedení systému EMCS je povinné ve všech členských státech Evropské unie. Tento systém umožňuje provádět intrakomunitární transakce vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. V České republice je v provozu od 1. dubna 2010.⁴

2.2. Předmět spotřebních daní

Předmětem spotřební daně z hlediska druhového dle současné právní úpravy (zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních) jsou následující:

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

Z hlediska územního jsou předmětem daně výrobky, které:

- **byly na daňovém území Společenství vyrobeny,**
- **byly na daňové území Společenství dovezeny ze třetích zemí.⁵**

Mezi jednotlivými státy Evropské unie platí rozdílné sazby u jednotlivých vybraných výrobků, proto se uplatňuje princip zdanění v zemi spotřeby. Zdanění až v okamžiku propuštění do volného oběhu je zavedeno z toho důvodu, aby v daném členském státě výrobky, které mají stejný charakter, podléhaly stejné sazbě spotřební daně. Okamžik, ve kterém vzniká daňová povinnost a okamžik daň přiznat a zaplatit se liší. Povinnost daň přiznat a zaplatit se váže k okamžiku,

⁴ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 29 - 30, 68.

⁵ SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. s. 34 – 35.

kdy je vybraný výrobek uveden do volného daňového oběhu na území Evropského společenství. V období mezi přiznáním daně a zaplacením daně je výrobek v tzv. režimu podmíněného osvobození od daně. Od toho je třeba odlišit běžné osvobození od daně, které je trvalého charakteru. U vybraných výrobků se jedná se např. o tato osvobození:

1. Vybrané výrobky určené pro povinné poskytnutí vzorků pro stanovené účely jako:

- povinné zkoušky a hygienický dozor,

- výzkumné účely týkající se testování paliv pro vývoj ekologicky šetrnějších směsí,

2. Minerální oleje používané jako pohonná hmota pro mezinárodní i vnitrostátní vodní a leteckou přepravu,

3. Líh používaný jako materiál na výrobu léčiv a potravinářských výrobků,

4. Pivo vyrobené fyzickou osobou pro vlastní potřebu do množství 200 litrů za kalendářní rok,

5. Tiché víno do 500 litrů vyrobené fyzickou osobou pro vlastní potřebu,

6. Líh, pivo nebo víno v potravinářských výrobcích do stanovené výše obsahu alkoholu,

7. Vybrané výrobky osvobozené od cla,⁶

8. Vybrané výrobky dovezené ze třetích zemí, na které se vztahuje osvobození od DPH,

9. Vybrané výrobky dopravené z jiného členského státu Evropské unie pro ozbrojené síly NATO nebo pro osoby používající výsad a imunit,

10. Vybrané výrobky nakoupené bez daně za stavu ohrožení státu a válečného stavu na základě nařízení vlády.⁷

⁶ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2009. s. 185 -186.

⁷ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 72.

Plátcem spotřební daně může být jednak fyzická, tak i právnická osoba, jednak z důvodu vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň, tak i z důvodu vzniku nároku na vrácení spotřební daně. Plátcí daně jsou v zákoně o spotřebních daních, mimo jiné, jak je pro tento zákon typické, definováni nejprve v obecné části zákona a následně pro každý jednotlivý druh spotřební daně specificky. V praxi se nejčastěji vyskytují tito plátcí, kterým také vzniká povinnost registrace:

- **provozovatel daňového skladu,**
- **oprávněný příjemce,**
- **oprávněný odesílatel,**
- **výrobce vybraných výrobků, který není provozovatelem daňového skladu.**

Těmto výše uvedeným plátcům proto vzniká povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň jednak při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu a pak při ztrátě, zničení nebo znehodnocení vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. K jednotlivým spotřebním daním se plátce registruje samostatně.

Osoba, které vznikne registrační povinnost, je povinna se registrovat nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit nebo do dne, kdy poprvé uplatní nárok na vrácení daně.

Dále fyzická nebo právnická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž by prokázala, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž by prokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud by neprokázala způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, se taktéž stává plátcem spotřební daně.⁸

Ve věci týkající se plátců daně z lihu se vyjádřil i Krajský soud v Ústí nad Labem ve svém judikátu, kde konstatoval, že:

⁸ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 72.

„Ustanovení § 66 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je ustanovením speciálním, které rozšiřuje okruh plátců daně z lihu o další skupiny oproti skupinám plátců vymezeným v § 4 odst. 1 téhož zákona. Z formulace § 66 odst. 1 písm. c) citovaného zákona jednoznačně vyplývá, že plátcem daně se stane i fyzická nebo právnická osoba, která pouze skladuje líh, který je předmětem daně z lihu. Dle jazykového výkladu spojka „nebo“ v uvedeném ustanovení nepřipouští jiný výklad, než že plátcem daně z lihu se stane subjekt, který naplní i jen jednu z alternativně uvedených podmínek.“⁹

Základ daně u spotřebních daní je množství vybraného výrobku, které je vyjádřené v měrných jednotkách (u daně z piva se přihlíží ke kvalitativním ukazatelům a také osobě výrobce), u tabákových výrobků má také vliv ceny pro konečného spotřebitele. K přesnému zařazení výrobků, které podléhají spotřební dani, se použije kód kombinované celní nomenklatury používané pro třídění zboží pro účely výběru cla, které jsou uvedené v nařízení Rady č. 2658/87/EHS z 23. července 1987, o tarifu, statistické nomenklatuře a Společném celním tarifu ve znění, které se pravidelně aktualizuje.

Sazby jsou tedy pevné a diferencované, jejich výše se liší podle jednotlivých skupin vybraných výrobků. V rámci těchto skupin se sazby ještě diferencují podle jednotlivých různých vlastností těchto výrobků.

Za určitých okolností může plátcí spotřební daně, popřípadě i osobě, která od něj vybrané výrobky nakoupila za cenu včetně spotřební daně, vzniknout nárok na vrácení již zaplacené spotřební daně. Nárok na vrácení spotřební daně se objevuje jen v jistých, zákonem stanovených případech a jednorázově, který se uplatňuje v daňovém přiznání a to pouze do výše skutečně zaplacené daně vypočtené sazbou daně platnou v den dovozu nebo v den uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu. Tento nárok na vrácení daně zaniká tehdy, není – li uplatněn do šesti měsíců ode dne, dokdy mohl být poprvé uplatněn, nestanoví – li zákon jinak. Pokud by došlo před uplynutím výše zmíněné lhůty k opětovnému uvedení téhož vybraného výrobku do volného daňového oběhu bez toho, že by byl nárok na vrácení daně uplatněn, pak tento nárok dnem uvedení

⁹ Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 5. 2008, č.j. 15 Ca 39/2008-23, www.fulsoft.cz.

tohoto vybraného výrobku do volného daňového oběhu zaniká. Lhůtu nikterak nelze prodloužit ani není možné povolit navrácení v předešlý stav.¹⁰

¹⁰ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2009. s. 187.

3. Působnost a struktura orgánů Celní správy České republiky v problematice spotřební daně

3.1. Působnost celních orgánů

Pojem celní správy představuje relativně široký pojem, který každý z nás může chápat v několika různých významech. Při zaměření na organizační strukturu tak představuje soustavu orgánů, které jsou správcem cla, spotřebních daní a ekologických daní, popřípadě dalších činností, které jsou jim svěřené na základě dalších právních předpisů.¹¹

Celní orgány jsou v České republice jedinými správci spotřební daně. Do kompetence těchto orgánů tedy spadá problematika spotřební daně jednak u výroby vybraných výrobků, které se nachází na daňovém území České republiky, tak i příjem nebo odesílání vybraných výrobků v rámci obchodních vztahů České republiky a ostatních států Společenství a dovoz i vývoz vybraných výrobků při obchodních transakcích jak se zahraničím, tak i se třetími zeměmi, nacházejícími se mimo Společenství. Dále orgány Celní správy České republiky vykonávají dohled nad problematikou osvobození a podmíněného osvobození od spotřební daně u vybraných výrobků.¹²

3.1.1. Pravomoci správce daně

Dle **zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních** jsou orgány celní správy jako správce spotřební daně oprávněny:

Mohou nařídit jako správce daně konkrétnímu daňovému subjektu provedení inventury a to ve lhůtě, kterou tento správce stanoví. O tomto výsledku provedené inventury informuje daňový subjekt tohoto správce daně následující pracovní den po jejím skončení.

¹¹ ŠRAMKOVÁ, Dana a kol. *Celní správa v organizačním a funkčním pojetí vybrané kapitoly*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2011. s. 14.

¹² MATOUŠEK, Pavel, SABELOVÁ, Lenka. *Clo*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. s. 297.

Úřední osoby mohou na základě předchozího oznámení za účelem výkonu správy daní být nepřetržitě přítomny v prostorách, kde se nachází daňový subjekt, které jsou určeny k účelům podnikání.

Celní orgány zveřejňují způsobem umožňujícím i dálkový přístup seznam daňových subjektů. Tento seznam musí obsahovat tyto údaje:

- **obchodní firmu nebo název,**
- **sídlo a daňové identifikační číslo daňového subjektu, je-li právnickou osobou,**
- **jméno a příjmení, popřípadě obchodní firmu, místo pobytu, popřípadě místo, kde se převážně zdržuje, a daňové identifikační číslo daňového subjektu, je-li fyzickou osobou,**
- **správce daně příslušného daňovému subjektu,**
- **vybrané výrobky, které daňový subjekt vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá,**
- **datum vydání povolení k činnosti.**

3.1.2. Řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku

Celní správa jako správce daně zajistí vybrané výrobky, nebo i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez příslušných dokladů, údaje uvedené na dokladu jsou nesprávné či nepravdivé, nebo doklad vykazuje známky toho, že byl pozměněný, nebo padělaný.¹³

Zde jsem toho názoru, že se celní správa potýká s legislativním nedostatkem, kdy má určitý problém se zajištěním vybraných výrobků či dopravního prostředku. Zákon striktně stanoví, že správce daně vybrané výrobky zajistí, kdy „údaje uvedené na dokladu jsou nesprávné či nepravdivé“. V praxi dochází k tomu, že celní orgány zastaví dopravní prostředek, který přepravuje

¹³ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

minerální olej, kdy v dokladech je uvedeno, že se jedná o olej k penetraci bednění na betonáž, který nepodléhá spotřební dani. Vizuální a čichovou kontrolou pojme celní orgán podezření, že by se mohlo jednat o motorovou naftu, která spotřební dani podléhá. Aby mohl celní úřad s jistotou určit, zda údaje v dokladech jsou či nejsou pravdivé, musí být odebrán vzorek k laboratornímu rozboru, který trvá přibližně měsíc. Do té doby z logiky věci zajistí vybraný výrobek i s dopravním prostředkem. Čili celní orgány jsou nuceny v mnoha případech zajišťovat vybrané výrobky již na základě podezření, což vlastně zákon neumožňuje. Striktním dodržováním gramatického výkladu zákona by však docházelo k popření jeho účelu, což by mělo za následek ještě větší daňové úniky. Obdobný problém vznikl koncem roku 2012 v souvislosti s kauzou Metyl.

Zajištění jednotlivých vybraných výrobků nebo dopravního prostředku provádí správce daně, který jako první zjistí důvody pro zajištění. O veškerých zjištěných skutečnostech sepíše protokol. Poté stejnopis protokolu předá osobě, které byly vybrané výrobky zajištěny.¹⁴

Osoba, které byly zajištěny vybrané výrobky nebo dopravní prostředek, je povinna vydat tyto správci daně a v případě, že by odmítla vydání, správce daně je v tomto případě oprávněn vybrané výrobky nebo dopravní prostředek odejmout. Pokud k tomuto dojde, je správce daně povinen uvést odnětí vybraných výrobků nebo dopravního prostředku do protokolu. Dále je na správci daně, aby určil místo a způsob uskladnění zajištěných vybraných výrobků, popřípadě dopravního prostředku. Veškeré náklady spojené s uskladněním zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku je nucen hradit jejich vlastník, či osoba, u které byly vybrané výrobky zjištěny, ale jen tehdy, pokud správce daně rozhodne o propadnutí, či zabrání zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.

Účastníky řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku jsou:

- osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny,

- osoba, která má věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku.

¹⁴ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Správce daně je povinen vydat nejpozději do 3 pracovních dní od vyhotovení protokolu rozhodnutí o zajištění. V rozhodnutí může uložit zákaz se zajištěnými vybranými výrobky nebo dopravním prostředkem jakýmkoli způsobem nakládat. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat do 7 pracovních dní od jeho doručení.¹⁵

K věci zajištění vybraných výrobků se vyjádřil v roce 2012 i Nejvyšší správní soud ve svém judikátu a následně v něm konstatoval toto:

„Není vyloučeno, aby v rámci kontroly množství a druhu přepravovaného zboží dle § 41 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, celní orgán zjistil i jiná pochybení, která mohou být důvodem pro zajištění vybraných výrobků dle § 42 odst. 1 písm. a) až d) citovaného zákona. V takovém případě je však nutno taková pochybení specifikovat a podřadit pod případná porušení povinností, s nimiž zákon o spotřebních daních spojuje postup dle § 42, a vést stran odstranění takových pochybností dle jejich povahy určitý zákonem presumovaný postup a identifikovat relevantní řízení, v němž mají být zjištěná pochybení hodnocena a mají z nich být vyvozeny relevantní dopady; přitom je třeba brát v úvahu smysl a účel zákonného opatření.“¹⁶

3.1.3. Řízení o již zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku a jejich uvolnění

Správce daně, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bezodkladně zahájí řízení, jehož hlavním úkolem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona č. 353/2003Sb., o spotřebních daních, popřípadě zda dopravní prostředek tyto výrobky dopravoval.

K uvolnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku dojde v případě, že se neprokáže, že s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona č. 353/2003Sb., o spotřebních daních.

¹⁵ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2012, č.j. 5 Afs 25/2012-30, www.fulsoft.cz.

K uvolnění dopravního prostředku může dojít i v případě, že hodnota dopravního prostředku je ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, které byly zajištěny.

Poté se uvolněné vybrané výrobky, či dopravní prostředek bez zbytečného odkladu vrátí osobě, u které byly tyto vybrané výrobky zjištěny. V případě, pokud již nelze vybrané výrobky nebo dopravní prostředek této osobě vrátit, vrací se vlastníkovi. Správce daně, který rozhodl o uvolnění, sepíše o jejich vrácení protokol.

3.1.4. Propadnutí nebo zabrání zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku a náhrada nákladů

V případě, že správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne buď o jejich propadnutí v tom případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, nebo rozhodne o zabrání v ostatních případech. Tímto se vlastníkem propadnutých nebo zabraných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku stává stát.

S propadnutými nebo zabranými vybranými výrobky se naloží způsobem, který je stanoven zvláštními právními předpisy nebo je často nutné tyto výrobky zlikvidovat. V případě propadnutých nebo zabraných tabákových výrobků musí k jejich zničení dojít vždy. Tato likvidace vybraných výrobků se provádí na náklady původního vlastníka, nebo osoby, u které byly vybrané výrobky zjištěny.

Náhradu nákladů spojených s uskladněním zajištěných vybraných výrobků a dopravního prostředku v řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku stanovuje správce daně maximálně ve lhůtě do 60 dní od právní moci rozhodnutí o propadnutí nebo zabrání vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.

Došlo – li ke zničení nebo fyzické likvidaci vybraných výrobků, náhradu nákladů předepíše správce daně rozhodnutím maximálně do 60 dní ode dne zničení nebo fyzické likvidace těchto vybraných výrobků. Náhrada nákladů je

splatná nejpozději do 30 dní od právní moci rozhodnutí o předepsání náhrady nákladů k úhradě. Tato náhrada se stává příjmem státního rozpočtu.¹⁷

3.2. Struktura orgánů celní správy

Strukturu orgánů a organizace Celní správy České republiky upravuje **zákon č. 17/2012 Sb., o celní správě**. S účinností od 1. ledna 2013 celní práva doznala podstatných změn. Změnila se zejména kompletní struktura celní správy, kdy došlo k přechodu ze třístupňové struktury na dvoustupňovou. Tímto zanikla celní ředitelství a celní úřady. Vzniklo 15 nových celních úřadů se sídlem v jednotlivých krajských městech a jeden v hlavním městě Praha.

Dle zákona č. 17/2012 Sb., o celní správě, je struktura a působnost orgánů celní správy České republiky následující:

- **Celní správa České republiky je soustavou správních orgánů a je rovněž ozbrojeným bezpečnostním sborem,**
- **jako orgány celní správy jsou zřízeny Generální ředitelství cel a celní úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu,**
- **Generální ředitelství cel je přímo podřízeno Ministerstvu financí České republiky. Celní úřady jsou podřízeny Generálnímu ředitelství cel,**
- **Generální ředitelství cel je účetní jednotkou. Celní úřady nejsou účetními jednotkami a pro účely hospodaření s majetkem státu, účetnictví a pracovněprávních vztahů mají postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního ředitelství cel,**
- **příjmy a výdaje, které má Generálního ředitelství cel jsou součástí rozpočtové kapitoly ministerstva financí.¹⁸**

¹⁷ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ Zákon č. 17/2012 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů.

3.2.1. Generální ředitelství cel

Působnost Generálního ředitelství cel je vykonávána po celém území České republiky. Jeho sídlem je hlavní město Praha.

V čele generálního ředitelství cel stojí **generální ředitel**, kterého zastupuje zástupce generálního ředitele, tzv. náměstek. Generálního ředitele jmenuje a odvolává ministr financí. Dále je ministr příslušný k jmenování a odvolávání vedoucího útvaru interního auditu Generálního ředitelství cel. V obou případech, tedy jak Generálního ředitele, tak i náměstka, lze jmenovat pouze osobu, která je celníkem. Jednou z důležitých pravomocí generálního ředitele je schvalování organizačního řádu celní správy.

Co se týče **věcné působnosti Generálního ředitelství cel**, tak je taxativně vymezena ve výše zmíněném zákoně o celní správě. Zde je kompletní výčet:

- **vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného celním úřadům,**
- **převádí cla podle přímo použitelného předpisu Evropské unie,**
- **stanovuje, ve kterých věcech v oboru působnosti orgánů celní správy jde o případy celostátního popřípadě i mezinárodního významu,**
- **je orgánem celní správy, který má v jistých věcech vymezených trestním řádem postavení policejního orgánu, pokud jde o případy, které se týkají celostátního nebo mezinárodního významu,**
- **plní funkci centrální analytické jednotky za účelem analýzy různých rizik.**

Mimo to se dále podílí zejména na:

- **přípravě a návrhů různých právních předpisů,**
- **zabezpečování úkolů týkajících se analýz a koncepce,**
- **zajišťování úkolů, které souvisejí se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce, a to i úkolů, které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a z členství v mezinárodních organizacích.**

V oblasti mezinárodní spolupráce je koordinátorem pro vzájemnou pomoc a spolupráci s orgány jiných států a mezinárodními organizacemi v oblasti svých působností a také kontaktním orgánem odpovědným za spolupráci v oblasti spotřebních daní. Dále je ústředním úřadem zprostředkovávajícím výměnu informací mezi členskými státy Evropské unie navzájem a mezi členskými státy a Evropskou komisí v řízení o vydání jednotného povolení nebo integrovaného povolení. Je odpovědné za doručování písemností dle mezinárodních smluv. A v neposlední řadě je i kontaktním orgánem při vymáhání některých finančních pohledávek a provádí mezinárodní pomoc při správě daní, a to z pověření ministerstva financí.

V oblasti dohledu působí Generální ředitelství cel jako dohlížecí orgán nad osobami, o kterých existuje důvodné podezření, že porušily právní předpisy státu, který je druhou smluvní stranou mezinárodní smlouvy, nad dopravními prostředky a kontejnery, o kterých existuje důvodné podezření, že byly, jsou nebo mohou být použity v rozporu s právními předpisy druhé smluvní strany, nad pohybem zboží, o kterém je známo, že by mohlo způsobit zásadní porušení právních předpisů druhé smluvní strany, a také nad místem, o kterém je známo, že je spojeno s porušováním právních předpisů druhé smluvní strany. Dále přijímá po dohodě s celními orgány jiných států nezbytná opatření umožňující, aby se s vědomím a pod kontrolou orgánů celní správy nezákonné nebo podezřelé dodávky obsahující nebezpečné látky a věci dostaly na místo určení v neporušené formě nebo úplně nebo částečně zaměněné.

V oblasti evidence a statistiky působí jako správce centrálního informačního systému orgánů celní správy, vede centrální evidenci o kontrolovaném zboží a další evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů celní správy. Dále je odpovědné za řádné fungování celního informačního systému v České republice a přijímá různá opatření nezbytná k zajištění dodržování různých právních předpisů při jeho využití a pro zachování jeho bezpečnosti.

Co se týká **sběru a zpracování informací**, pak jde zejména o zboží, kterému bylo přiděleno celně schválené určení. Déle o obchod uvnitř Evropské unie, kterým se rozumí obchod se zbožím mezi Českou republikou a jiným

členským státem Evropské unie a o vybrané výrobky, u kterých vznikla daňová povinnost ke spotřební dani.

Dalšími mimořádně důležitými úkoly, které spadají do působnosti Generální ředitelství cel, jsou zejména zabezpečení pro potřeby orgánů celní správy, orgánů Finanční správy České republiky a ministerstva laboratorní zkoumání a analýzy vzorků zboží, jeho kriminalisticko-technické zkoumání, kriminalistické analýzy a rozborů.

V rámci spolupráce s různými orgány veřejné moci zejména technicky zabezpečuje použití zpravodajské a zabezpečovací techniky nebo sledování osob a věcí.¹⁹

3.2.2. Celní úřady

Zákon v současnosti vymezuje 15 celních úřadů na území České republiky, kterými jsou:

- **Celní úřad pro hlavní město Prahu,**
- **Celní úřad pro Středočeský kraj,**
- **Celní úřad pro Jihočeský kraj,**
- **Celní úřad pro Plzeňský kraj,**
- **Celní úřad pro Karlovarský kraj,**
- **Celní úřad pro Ústecký kraj,**
- **Celní úřad pro Liberecký kraj,**
- **Celní úřad pro Královéhradecký kraj,**
- **Celní úřad pro Pardubický kraj,**
- **Celní úřad pro Kraj Vysočina,**
- **Celní úřad pro Jihomoravský kraj,**

¹⁹ Zákon č. 17/2012 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů.

- **Celní úřad pro Olomoucký kraj,**
- **Celní úřad pro Moravskoslezský kraj,**
- **Celní úřad pro Zlínský kraj,**
- **Celní úřad Praha Ruzyně.**

Celní úřad vykonává svou územní působnost na území vyššího územního samosprávného celku. Tudíž název, samosprávného celku, ve kterém působí je součástí názvu celního úřadu. Jedinou výjimku tvoří část území vyššího územního samosprávného celku, která je součástí území celního prostoru Celního úřadu Praha Ruzyně. Tento úřad vykonává působnost na území celního prostoru Celního úřadu Praha Ruzyně.

Sídlem celních úřadů je sídlo vyššího územního samosprávného celku, jehož název je tedy součástí názvu celního úřadu. U Celního úřadu Praha Ruzyně je sídlem hlavní město Praha.

V případě, pokud by došlo ke změně území vyšších územních samosprávných celků, musí se změnit se stejně i celková územní působnost celních úřadů k prvnímu dni kalendářního roku následujícího po dni, kdy nabyl účinnosti zákon, kterým se mění hranice vyšších územních samosprávných celků.

Jednotlivá územní pracoviště, které se nenachází v jeho sídle celního úřadu, stanoví ministerstvo financí vyhláškou.

Ve vedení celních úřadů je situace obdobná jako u Generálního ředitelství cel. V čele jednotlivých úřadů stojí ředitel, který musí být celníkem a kterého zastupuje jeho náměstek.

Velmi široká je věcná působnost celních úřadů. Jedná se především o:

- **působnosti, pokud stanoví jiný právní předpis nebo přímo použitelný předpis Evropské unie, že je vykonávají celní orgány,**
- **správu cel,**
- **správu daní a jiných peněžitých plnění, pokud je tak stanoveno jiným právním předpisem.**

Z výše uvedeného vyplývá, že Celní úřady jsou **obecným správcem daně dle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád**, a vykonávají správu placení peněžitých plnění v rámci dělené správy, která jsou příjmem veřejných rozpočtů nebo státních fondů a také pověřeným celním orgánem, pokud nejde o případy celostátního, popřípadě mezinárodního významu.

Celní úřady se mimo jiné podílí na řešení úkolů souvisejících s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce a úkolů, které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a z členství v mezinárodních organizacích.

Co se týče otázky mezinárodní spolupráce, pak tyto úřady zejména dohlíží nad osobami, o kterých existuje důvodné podezření, že porušily právní předpisy druhé smluvní strany, dále dopravními prostředky a kontejnery, o kterých existuje silné podezření, že byly, jsou nebo budou použity v rozporu s právními předpisy druhé smluvní strany, nebo nad pohybem zboží, které by mohlo zapříčinit porušení těchto předpisů.

Z hlediska zejména mezinárodní bezpečnosti přijímá po dohodě s celními orgány jiných států nezbytná opatření umožňující, aby se vyrozuměním a pod kontrolou orgánů celní správy nezákonné nebo podezřelé dodávky obsahující nebezpečné látky a věci dostaly na místo určení v neporušené formě nebo jakýmkoliv způsobem zaměněné.

Celní úřady velmi často spolupracují s dalšími orgány veřejné moci, kde zejména provádí asistenční činnost, kterou je myšlena podpora poskytovaná celním úřadem jinému orgánu celní správy nebo popřípadě i orgánu finanční správy, ministerstvu a také Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových, pokud o to požádají v rozsahu nezbytném pro výkon jejich působnosti. Jedná se především o spolupráci týkající se poskytování různých informací a podkladů, předvedení osob k řízení podle jiných právních předpisů, vyjma vojáků, kteří jsou v činné službě a příslušníků bezpečnostních sborů, a samozřejmě zajištění ochrany osob a majetku.

V běžné praxi pak jednotlivý celní úřad zejména stanovuje celní prostor a usměrňuje pohyb osob a dopravních prostředků v tomto prostoru. Rozdíl je v případě celního prostoru Celního úřadu Praha Ruzyně, kde tak lze stanovit pouze

se souhlasem generálního ředitele, vede evidenci o kontrolovaném zboží a vede další evidence a registry.

Za účelem výuky, výcviku, zkoušek a expertizní činnosti, či pro výkon jiné činnosti při výkonu svojí působnosti drží, skladuje a používá vybrané výrobky, nebezpečné látky a věci a zboží porušující práva k duševnímu vlastnictví.

Do působnosti celních úřadů často spadá vydávání různých osvědčení, jako jsou např. osvědčení o způsobilosti dopravních prostředků, s výjimkou drážních vozidel, které slouží pro dopravu zboží pod celní závěrou, a dále ověřuje tuto způsobilost i po vydání osvědčení, osvědčení o způsobilosti kontejnerů pro přepravu zboží pod celní závěrou a ověřuje tuto způsobilost i po vydání osvědčení.

V oblasti kontrolní se pak zaměřují na kontroly osvědčení o úlovku a rozhodují o jeho ověření při dovozu nebo zpětném vývozu produktů mořského rybolovu podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kontrolují licenci FLEGT pro dovoz dřeva podle předpisu Evropské unie a rozhodují ve spolupráci s Ministerstvem zemědělství o ověření této licence, pátrají po zboží, které bylo protiprávně dovezeno nebo vyvezeno nebo odňato celnímu dohledu a zjišťují osoby, které

1. zboží celnímu dohledu odňaly,
2. se tohoto odnětí zúčastnily, nebo
3. toto zboží držely nebo získaly.

V případě některých jednotlivých celních úřadů se vzájemně liší i jejich věcná příslušnost. Jedná se konkrétně tedy o:

- **Celní úřad pro Olomoucký kraj**, který vydává a zrušuje na základě žádosti závazné informace o sazebním zařazení,

- **Celní úřad pro Jihomoravský kraj** jednak vydává, mění nebo zrušuje rozhodnutí

1. o prohlášení části území České republiky za svobodné pásmo,
2. o zřízení svobodného skladu,

Dále je v situacích, které se týkají umístování a povolování staveb budov ve svobodném pásmu dotčeným orgánem příslušným k vydání závazného stanoviska a je příslušný k rozhodování o udělení povolení být ručitelem a vydávat celní doklady podle mezinárodní smlouvy.

- **Celní úřad pro Jihočeský kraj** je oprávněn vydávat, pozastavovat nebo zrušovat osvědčení oprávněného hospodářského subjektu podle přímo použitelného předpisu Evropské unie a osvědčení schváleného hospodářského subjektu podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, dále kontrolovat trvání všech podmínek, co musí daný subjekt splňovat i po vydání osvědčení. Rozhoduje o povolení nezajišťovat celní dluh v režimu tranzitu a o odnětí a prodloužení platnosti těchto příslušných povolení.

Ministerstvo je oprávněno stanovovat vyhláškou minimální prahovou hodnotu pro počet a objem operací spojených s dovozem, které jsou dostatečné pro vydání osvědčení schváleného hospodářského subjektu dle přímo použitelného předpisu Evropské unie.

V zákoně se dále ještě hovoří o některých zvláštních ustanoveních o místní příslušnosti, ve kterých je řečeno že:

- není-li možné určit místní příslušnost celního úřadu podle jiného zákona, je místně příslušný Celní úřad pro hlavní město Prahu.

- k úkonům, které jsou podle jiného právního předpisu spojeným s výrobou, úpravou, skladováním nebo evidencí lihu je místně příslušný celní úřad, v jehož územním obvodu je líh vyráběn, upravován nebo skladován.²⁰

Do konce roku 2012, kdy ještě platila struktura třístupňová, bylo celních úřadů na území České republiky celkem 54, z nichž pravděpodobně nejznámějším byl Celní úřad v Kutné Hoře, který byl výhradním dodavatelem tabákových nálepek a kontrolních pásek.

Celních ředitelství bylo 8, a to v Praze, Plzni, Českých Budějovicích, Hradci Králové, Ústí nad Labem, Ostravě, Olomouci a v Brně. Celní ředitelství byl nadřízený orgán vůči celním úřadům. V jeho kompetenci bylo především rozhodování o vydání povolení, která jsou nutná pro činnost plátců daně. Jednalo

²⁰ Zákon č. 17/2012 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů.

se například o povolení k provozování daňového skladu, povolení pro opakované přijímání výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nebo zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně. Další kompetencí bylo přidělování daňovému skladu osvědčení o evidenci a stanovení pro jednotlivý daňový sklad velikost zajištění daně. Dále také celní ředitelství vystupovalo jako odvolací orgán pro daňové subjekty proti rozhodnutí, které vydaly celní úřady.²¹

Se změnami, které od letošního roku nastaly v organizační struktuře celní správy, mám velké obavy, zda bude reálně fungovat spolupráce mezi jednotlivými územními pracovišti (což jsou vlastně ve většině případů bývalé celní úřady) a současnými celními úřady, pod které spadají. Problém je v tom, že jednotlivá územní pracoviště nemají žádného ředitele a veškeré řízení je vykonáváno dálkově prostřednictvím vedoucích odborů celních úřadů. Tuto skutečnost ovšem bude možné reálně zhodnotit až s odstupem času.

Pozitivním přínosem těchto změn je dle mého názoru zefektivnění činnosti celní správy ve vztahu k veřejnosti, zrychlením zejména odvolacích řízení a neposlední řadě k úspoře pracovních sil a tím spojených nákladů celkový provoz celé organizace. Déle se domnívám, že trojstupňová struktura vzhledem k velikosti České republiky a v porovnání s okolními státy neefektivní. Např. Rakouská republika má cca. 1000 celníků, slovenská celní správa se spojila s finanční správou a maďarská republika zrušila celní správu úplně, což je zase extrém a čas ukáže, že i zásadní chybou.

²¹ SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. s. 204.

4. Postup při daňovém řízení v rámci Celní správy České republiky dle platné legislativy

4.1. Daňová povinnost a vrácení daně

V České republice jsou správcem spotřební daně celní úřady. Fyzickým a právnickým osobám vzniká povinnost registrace u celního úřadu, jako plátce daně nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit. Podobně je tomu u osob, které uplatňují nárok na vrácení daně. Ta má povinnost registrace u celního úřadu nejpozději do toho dne, kdy poprvé uplatní nárok na vrácení daně, pokud není již jako plátce daně registrována. Povinnost plátce spočívá v tom, že má povinnost, se ke každé dani registrovat samostatně.²²

Daň tedy může být vrácena různým osobám. Jednak to může být plátce, který daň přiznal a odvedl, nebo osoba, která ji zaplatila v ceně pořízeného vybraného výrobku. Není důležité, jestli přiznaná daň už byla skutečně zaplacená, poněvadž nárok na vrácení může vzniknout ještě dříve, než je splatnost daně. V zákoně je pak jasně stanoveno, jestli bude vrácena celá částka daně, která byla zahrnuta v ceně nakoupeného zboží nebo jenom její určitá část. U jednotlivých druhů vybraných výrobků je i přesně stanoven den, ke kterému tento nárok na vrácení daně zaniká. Nárok se uplatňuje v běžném daňovém přiznání.²³

K problematice vrácení spotřební daně u topných olejů se vyjádřil Krajský soud Ústí nad Labem, ve kterém stanovil:

„Nárok na vrácení spotřební daně za topné oleje spotřebované za jedno zdaňovací období ve smyslu § 56 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je možné uplatnit pouze samostatným daňovým přiznáním, které se výlučně týká dotyčného zdaňovacího období, a nikoliv souhrnným daňovým přiznáním za více zdaňovacích období.“²⁴

²² BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2009. s. 189.

²³ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 73.

²⁴ Rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem ze dne 28. 1. 2010, č.j. 15 Ca 88/2009-20, www.fulsoft.cz.

U Nároku na vrácení daně dochází k zániku, pokud se neuplatní ve lhůtě do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být poprvé uplatněn. Pokud by před uplynutím této lhůty došlo k opětovnému uvedení tohoto samého vybraného výrobku do volného daňového oběhu, aniž by byl nárok na vrácení daně uplatněn, nárok na vrácení daně ve dni, při kterém by došlo k uvedení tohoto výrobku do volného daňového oběhu zaniká. Tuto lhůtu není možné prodloužit. Není možné ani navrácení v předešlý stav.²⁵

V praxi nejčastěji vzniká nárok na vrácení spotřebních daní v případech tzv. „zelené nafty“, což je neoficiální označení pro střední a těžké plynové oleje (motorovou naftu) nebo směsi minerálních olejů určené pro pohon vznětových motorů s obsahem metylesterů řepkového oleje nebo etyl-esterů řepkového oleje vyrobenými ze zvláště denaturovaného kvasného lihu (bionafty). Toto se týká fyzických a právnických osob provozujících zemědělskou prvovýrobu, lesní školky a obnovu či výchovu lesa, které tedy mají nárok na vrácení části daně z minerálních olejů.²⁶ Výše uvedené však bude zrušeno k 31. prosinci 2013.

Je nutno zmínit, že daňová povinnost vzniká buď výrobou vybraného výrobku, nebo dovozem na území České republiky, a to vždy, pokud je číslo kladné i včetně nuly. Z toho vyplývá, že daňová povinnost vzniká u výrobku, které mají nulovou sazbu daně. Je to případ typicky zkapalněných ropných plynů, které se používají pro výrobu tepla, nebo taktéž v případě tichého vína.

Daňovou povinností v případě spotřebních daní je myšlena výše spotřební daně připadající na vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, u kterých vznikla nebo vznikne povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.²⁷

V případě plátců, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, předkládají daňové přiznání samostatně za každou daň, a to ve lhůtě stanovené do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, ale pouze v případě pokud zákon nestanoví jinou lhůtu. Ve stejné lhůtě a i stejným způsobem mají plátcí právo uplatnit nárok na vrácení daně, pokud není stanoveno odlišně.

²⁵ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

²⁶

http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_591.htm.

²⁷ SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. s. 205.

Splatnost připadá nejpozději ke 40. dni po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, není-li stanoveno odlišně. U daně vybírané při dovozu vybraných výrobků je splatnost stanovena ve lhůtě 10 kalendářních dní ode dne, kdy bylo povinné osobě doručeno rozhodnutí o vyměření cla, daní a poplatků, popřípadě ústně sdělena výše daně, nebo ve lhůtě stanovené správcem daně, v případě, pokud rozhodl o odkladu platby celního dluhu.²⁸

Odlišná doba splatnosti je u daně z lihu, která je splatná jedenkrát za měsíc, a to ve lhůtě 55 dní po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. V případě, že vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit i provozovateli pěstitelské pálenice, daňové přiznání je nutno podat do 25. Dne, od skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla.²⁹

V případě dovozu do České republiky se vyplňuje takzvané celní prohlášení, které nahrazuje daňové přiznání a daňový doklad. Na základě toho příslušný celní úřad vypočítá daň, stejně jako je tomu u DPH. Spotřební daň je v tomto případě součástí celního dluhu a daňová povinnost vzniká dnem, ve kterém celní dluh vznikl. Obdobně je tomu i v případě splatnosti. Povinnost má povinnost daň zaplatit do 10 dnů po nahlášení její výše celnímu úřadu.³⁰

U spotřební daně z tabákových výrobků nahrazují klasická daňová přiznání takzvané tabákové nálepky, které se objednávají. Použitím tabákové nálepky je daň zaplacená. Nálepka musí být umístěna na jednotkový obal, tudíž při otevření musí dojít k jejímu poškození. Nálepky vydávají pověřené celní úřady. Splatnost činí 60 dnů ode dne odebrání. Hodnota tabákových nálepek je shodná s vyšší daňové povinnosti tabákového výrobku. Detailněji se tomuto problému věnuji v kapitole 4.2.2.³¹

²⁸ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

³⁰ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2009. s. 189.

³¹ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 76.

4.2. Předmět a základ daně u jednotlivých skupin vybraných výrobků

4.2.1. Daň z minerálních olejů

Předmět daně představují samotné výrobky, ale i jejich směsi a směsi s dalšími výrobky, jako jsou například směsná nafta, směsi benzinů a směsi minerálních olejů s biosložkou. U určitých skupin olejů je nutné sledovat také účel jejich využití, protože podle použití buď předmětem daně jsou, anebo nejsou. Některé výrobky mají uveden název a číselné zařazení podle nomenklatury, avšak některé směsi jsou uvedeny pouze pod číselným kódem nomenklatury.

Předmět daně tvoří minerální oleje, jejichž převážná většina se využívá k pohonu motorů. Jedná se o:

- **motorové a ostatní benziny, letecké pohonné hmoty benzinového typu,**
- **střední oleje a těžké plynové oleje,**
- **těžké topné oleje,**
- **odpadní oleje,**
- **zkapalněné ropné plyny a zkapalněný bioplyn.**

Množství **minerálních olejů** vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15°C představuje **základ daně**, ale **pro těžké topné oleje a zkapalněné ropné plyny** se jedná o množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti.

Co se týká zákonného **osvobození od daně**, jsou tak stanoveny minerální oleje nebo směsi minerálních olejů, pokud jsou použity pro jiné účely, než je motorový pohon a výroba tepla. Osvobození od daně se týká i ostatních benzinů v případě, že se využívají pro výrobu výrobků, které předmětem spotřební daně nejsou. Dále se jedná o odpadní oleje určené k použití, k prodeji, k mineralogickým postupům či metalurgickým procesům. Osvobození od daně se týká také minerálních olejů využitých pro účely související s výrobou, a to ve výrobním podniku, kde byly vyrobeny nebo zpracovány. Dalším případem

osvobození od daně jsou letecké pohonné hmoty benzinového typu nebo tryskové palivo využívané jako pohonné hmoty v letecké dopravě a pro letecké práce. Obdobným způsobem jsou od daně osvobozeny také minerální oleje, které se používají jako pohonná hmota pro plavbu ve vodách na území České republiky nebo z České republiky do jiného členského státu či opačně, ale pouze při splnění určitých podmínek.³²

4.2.2. Daň z tabákových výrobků

U tabákových výrobků jsou **předmětem daně** ty tabákové výrobky, které zákon označuje jako cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Pro účely zákona jsou vytvořeny tyto vlastní definice. Cigaretami se rozumí tabákové provazce určené pro kouření v nezměněném stavu, případně jsou jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloženy do dutinek z cigaretového papíru či jsou do cigaretového papíru zabaleny. Doutníky a cigarillos představují tabákové smotky, které se kouří v neporušeném stavu a mají krycí list ze surového tabáku či trhanou tabákovou náplň a krycí list z rekonstituovaného tabáku. Jejich hmotnost bez filtru nebo náustku činí 2,3 až 10 gramů a obvod musí dosahovat nejméně jedné třetiny délky, minimálně však 34 milimetrů. Kategorii tabáku ke kouření tvoří tabák řezaný, odlišně dělený, kroucený nebo lisovaný do desek. Tento tabák je možné kouřit, ale může obsahovat i tabákový odpad. Tabák žvýkací a šňupavý se ke kouření nepoužívá, a proto není předmětem daně.

K tabáku určenému ke kouření se vztahuje judikát z roku 2009, ve kterém se konstatuje:

„Zda se jedná o tabák ke kouření (zde tabák „Golem“) ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a čl. 5 směrnice 95/59/ES, lze v řízení před soudem dokázat např. zkouškou kouření v cigaretové dutince.“³³

U doutníků a cigarillos je **základ daně** tvořen množstvím vyjádřeným v kusech. U tabáku ke kouření je základem daně množství vyjádřené v kilogramech. Avšak cigarety mají kombinovaný základ daně, který se skládá ze dvou částí. První je část procentní, kdy základem daně je cena pro konečného

³² SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 77 – 80.

³³ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 6. 2008, čj. 22 Ca 53/2007-50, www.fulsoft.cz.

spotřebitele. Druhá je pevná část, pro kterou tvoří základ daně množství cigaret vyjádřené v kusech.

Zákonné **osvobození od daně** je možné pouze u těch tabákových výrobků, které celní úřad odebírá jako vzorky nebo jsou podle pokynů a za přítomnosti zaměstnanců celního úřadu znehodnoceny.

U tabákových výrobků plní kontrolní funkci tzv. **kontrolní nálepky**, běžněji jsou známé spíše pod termínem „kolky“. Jsou tedy důkazem, že se jedná o výrobek, ze kterého se odvedla tuzemská spotřební daň. Těmito nálepkami musí být označeny veškeré tabákové výrobky vyrobené v České republice, dovezené do České republiky, nebo dopravované z jiného členského státu, pokud nejsou v režimu podmíněného osvobození. Ke značení má povinnost výrobce, dovozce, popřípadě dodavatel se sídlem mimo území České republiky. Hodnota nálepky je totožná s výší daňové povinnosti tabákového výrobku za jednotkové balení. Splatnost je 60 dní od odebrání nálepek.

Tabáková nálepka je cenina, která se kupuje za smluvní cenu. Odběratel je nucen také uhradit náklady na přepravu, skladování atd. Kupní cena tedy nezahrnuje spotřební daň, která je vyjádřena v hodnotě tabákové nálepky. Odběrateli je zakázáno nálepky prodat, či bezúplatně předat jiným fyzickým nebo právnickým osobám. Může tak učinit pouze pověřenému celnímu úřadu.³⁴

Spotřební daň z cigaret a ostatních tabákových výrobků jsou velmi efektivními daněmi především z důvodu, že jsou stabilním a výrazným příjmem státního rozpočtu. Je to zapříčiněno nízkou elasticitou poptávky po tabákových výrobcích.³⁵

4.2.3. Daň z lihu

Předmětem daně z lihu se rozumí líh (etanol), který je obsažen v jakýchkoli výrobcích v množství větším než 1,2% objemových etanolu. Výjimku tvoří pouze pivo a víno, poněvadž tyto výrobky jsou předmětem jiných kategorií spotřebních daní, pokud celkový objem v nich obsaženého lihu

³⁴ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 80 – 82.

³⁵ DAVID, Petr. *Zdaňování a spotřeba cigaret*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. s. 22.

nepřesáhne 22% objemových etanolu. V případě, že objem lihu v pivu a vínu přesáhne stanovenou hranici, stávají se i tyto předmětem daně z lihu.

Objemová procenta určují koncentraci lihu ve výrobku, tudíž 1,2% objemu alkoholu udává, že v jednom litru se nachází 1,2 centilitru etanolu.

Podle původu lze lih dělit na:

- 1. kvasný lih** – vzniká zpracováním přírodních surovin (obilí, brambory, řepa, kukuřice),
- 2. syntetický lih** – vyrábí se chemickou syntézou z ropy a uhlí a nesmí být využit ke konzumaci ani pro kosmetické účely.

Základ daně z lihu zde představuje množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20°C zaokrouhlené na dvě desetinná čísla.

Od **spotřební daně** může být osvobozen lih, který je surovinou vstupující při podnikatelské činnosti do výrobku při jejich výrobě, jako jsou potraviny, potravinové doplňky a léčiva. Lih obsažený v čokoládě a dalších výrobcích může být také osvobozen od daně, ale pouze nepřesáhne-li stanovený limit, což u zmíněných čokoládových výrobků činí 8,5 litru na 100 kilogramů daného výrobku.

V české republice byly zavedeny v roce 2005 **kontrolní pásy** zákonem č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu. Před zavedením těchto pásek proběhla celostátní inventarizace lihu, na jejímž základě bylo umožněno doprodat lihoviny bez kontrolních pásek do konce roku 2005.

Tomuto značení podléhá lih a lihové výrobky s obsahem lihu přesahujícím 15% objemových, které se uvádějí do oběhu ve spotřebitelském balení o obsahu minimálně 0,2 litru. Toto se ovšem vztahuje se pouze na tuzemské výrobky. Za správné značení těmito páskami nese odpovědnost jejich výrobce, či osoba, která plní lihoviny v České republice do spotřebitelského balení, to znamená i jejich dovozce nebo pořizovatel z jiného členského státu, případně i další osoby zákonem stanovené.³⁶

³⁶ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 82 – 84.

Problémem kontrolních pásek byl především v tom, že bylo poměrně snadné jejich zfalšování a také se prováděly se tzv. fiktivní vývozy do zahraničí. Díky tomuto faktu byla v České republice ještě v roce 2012 obrovským problémem výroba pančovaného lihu a s tím spojené falšování těchto známek, které nakonec vyústilo v kauzu „Metyl“, kdy na otravu metanolem, který byl obsažen v alkoholických nápojích, zemřelo více jak 20 osob. Následně bylo rozhodnuto Ministrem zdravotnictví o prohibici, která trvala téměř 2 týdny a vztahovala se na prodej alkoholických nápojů s obsahem alkoholu nad 20%. Došlo ke změně ochranných prvků na jednotlivých páskách a veškeré výše zmíněné lihové nápoje musely být přeznačeny novými kontrolními páskami, s tím, že bylo nutné doložit kompletní původ ke všem lahvím. Bylo také několik případů v minulosti, že kontrolní pásky se záhadným způsobem v několika případech ztratily či byly odcizeny.

Po této kauze probíhá v současné době jednání o tom, že k prodeji alkoholických nápojů se bude vyžadovat udělení koncese. Dle mého názoru by to mohlo být jistým krokem v před, aby se lépe zabránilo v budoucnu podobným kauzám.

Nejspolehlivějším prvkem, který by dle mého názoru téměř odstranil daňové úniky, by bylo započtení spotřební daně do hodnoty kontrolní pásky (podobně jako je tomu v případě tabákových výrobků), což bylo mimochodem v původním návrhu **zákona č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu**. V současné době stojí kontrolní páska cca. 40 haléřů. V případě, že by do její hodnoty byla zahrnuta spotřební daň, by hodnota byla cca 140 Kč.

4.2.4. Daň z piva

I zde je nutné určit **předmět daně**. Jedná se o:

- 1. pivo obsahující objem alkoholu vyšší než 0,5% objemových alkoholu,**
- 2. směs piva s nealkoholickými nápoji, které obsahují více než 0,5% objemových alkoholu.**

Základ daně z piva tvoří množství piva vyjádřené v hektolitrech.

Obdobným způsobem jako v případě lihu je **osvobození od daně** vztaženo na pivo, které není určeno jako nápoj ke konzumaci. Jedná se o pivo, které je užito pro výrobu:

- octa,

- léčiv,

- **přísad použitých při výrobě potravin a nápojů s obsahem alkoholu nepřesahujících 1,2% objemových alkoholu,**

- **potravinářských výrobků nepřesahujících stanovený limit obsahu alkoholu, jako například 8,5 litru alkoholu ve 100 kilogramech určitého výrobku.**

Od daně je dále také osvobozeno pivo ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát a pivo, které je určeno jako vzorek pro povinný rozbor a nezbytné výrobní zkoušky, včetně vzorků odebíraných celním úřadem. Další možností osvobození od daně z piva je, pokud pivo vyrobí fyzická osoba v zařízení pro domácí výrobu piva a to výhradně pro vlastní potřebu v množství nepřesahující 200 litrů za kalendářní rok a za splnění podmínky, že nedojde k jeho prodeji.³⁷

4.2.5. Daň z vína a meziproductů

V této kategorii představují **předmět daně** vína, fermentované nápoje a meziproducty obsahující alkohol v rozmezí od 1,2% do 22% objemových alkoholu. Vína, která mají nižší obsah alkoholu než výše uvedené rozmezí, nejsou předmětem spotřební daně. Naopak vína, která mají vyšší obsah alkoholu, jsou již předmětem daně z lihu.

Zákon o spotřebních daních pak definuje víno šumivé a tiché a také to, co znamená meziproduct. Víno šumivé se plní do lahví opatřených hřibovitou zátkou upevněnou zvláštním úchytným zařízením. Toto víno má v uzavřeném obalu při teplotě 20°C nejméně 3 bary. Vínem tichým se rozumí výrobky a to nejčastěji z vín réвовých či ovocných, které přitom nejsou víny šumivými.

³⁷ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 84 - 85.

Meziprodukty pak představují všechny výrobky, které nejsou šumivými ani tichými víny či nepodléhají dani z piva. Meziprodukty jsou tedy surovinou pro výrobu dalšího alkoholického nápoje, jako je například burčák. Burčák je vyráběn z tuzemských hroznů a lze jej prodávat pouze v období od 15. srpna do 30. listopadu.

Základ této daně vyjadřuje množství vína a meziproduktů v hektolitrech.

Osvobození od daně z vína a meziproduktů je obdobné jako u předcházejících dvou kategorií. Zde se vztahuje především na víno, které opět není určeno jako nápoj ke konzumaci, ale pro výrobu stejných skupin výrobků a dále také ztrát, rozborů a odebíraných vzorků jako v případě daně z piva uvedených v kapitole 4.2.4.³⁸

³⁸ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 84 – 86.

5. Realizace výběru spotřebních daní

5.1. Daňové řízení

Procesním předpisem, týkajícím se spotřebních daní je **zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád**. Upravuje základní procesní instituty, dle kterých postupuje správce daně ve své činnosti. Hlavním cílem daňového řízení je stanovení a výběr daně takovým způsobem, aby nedošlo ke zkrácení daňových příjmů.

Správní delikty fyzických a právnických osob týkající se spotřebních daní upravuje **zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních**, ve znění pozdějších předpisů, v řízení o správních deliktech, jak je uvedeno v části šesté postupují celní orgány podle **zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů**.³⁹

Daňové řízení je složeno na základě různých okolností z jednotlivých dílčích řízení, ve kterých správce daně vydává postupně různá rozhodnutí. Tyto dílčí řízení je tedy možné rozdělit do tří následujících skupin. Jedná se o:⁴⁰

a) nalézací

1. vyměřovací, ve kterém se stanovuje daň,
2. doměřovací, které se vede za účelem změny poslední známé daně,
3. řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí, které je vydané v řízení vyměřovacím, nebo odměřovacím,

b) při placení daní

1. řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
2. řízení o zajištění daně,
3. řízení exekuční,

³⁹ <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/proces/Stranky/default.aspx>.

⁴⁰ MRKÝVKA, Petr, PAŘÍŽKOVÁ, Ivana, RADVAN, Michal. *Základy finančního práva*. 5. vyd. Praha: Armex, 2011. s. 37.

4. řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí, které je vydané v řízení o posečkání a rozložení na splátky, o zajištění a také v exekučním řízení,

c) řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

Ve vyměřovacím řízení je každý daňový subjekt, kterému to buď ukládá zákon, nebo je vyzván správcem daně povinen podat řádné **daňové tvrzení**. Daný subjekt je tedy povinen v daňovém tvrzení vyčíslit daň, včetně všech okolností, které jsou rozhodné pro vyměření daně.

Daň tedy lze vyměřit jednak na základě daňového přiznání, nebo také z moci úřední. Na základě výsledků z vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do daňové evidence. Vyměření daně znamená i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.

V doměřovacím řízení jde především o dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování, což tedy v širším smyslu znamená, že pokud zjistí daňový subjekt, že daň má být vyšší než je poslední známá daň, má povinnost podat do konce měsíce, který následujícího po měsíci, ve kterém došlo ke zjištění, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a tudíž ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známou daní je myšlena výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.

Dodatečné daňové přiznání, popřípadě dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň je nepřípustné, pokud v některém z rozhodnutí, z kterého vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno dle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně.

Daň je možno doměřit na základě dodatečného daňového přiznání, dodatečného vyúčtování, či z moci úřední. K doměření z moci úřední je možno dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, je oprávněn správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a ustanovit náhradní lhůtu. V případě, že daňový subjekt nevyhoví této výzvě ve lhůtě, která je ustanovena, je tedy možno, aby správce daně doměřil daň podle pomůcek. Právní moc

dosavadních rozhodnutí o stanovení daně, není vzhledem jejímu doměření překážkou.⁴¹

V praxi toto ustanovení funguje následovně:

Plátce, který je registrován, musí podle patřičného ustanovení zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, podat v daném termínu daňové přiznání. Pokud takto neučiní, vyzve správce daně subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Nevyhoví – li subjekt této výzvě, přistoupí správce daně k vyměření daně z moci úřední pomocí pomůcek.

V ostatních případech doměří daň správce tak, že vyzve dotýčný subjekt k podání řádného daňového tvrzení a pokud danou částku neuhradí v ustanoveném termínu, daň automaticky doměří z moci úřední podle pomůcek. Toto se typicky týká situací, kdy hlídky mobilního dohledu celní správy zastaví vozidlo, ve kterém je převážen některý vybraný výrobek a řidič není schopný doložit jakoukoliv dokumentaci.

Tzv. **pomůckami** se konkrétně rozumí:

- důkazní prostředky, které nebyli správcem daně zpochybněny,
- podání vysvětlení,
- porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich povinností k dani,
- vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Při placení daní a následně jejich úhradě se postupuje podle zákonem stanoveného pořadí, což tety znamená daň a její nedoplatky, nedoplatky na příslušenství daně, vymáhané nedoplatky na dani a konečně vymáhané nedoplatky na příslušenství daně. Na případnou žádost daňového subjektu nebo, či z moci úřední může správce daně rozhodnout o povolení posečkání úhrady daně, nebo rozložení její úhrady na splátky. Jedná se o tzv. posečkání.

Co se týká problematiky **vymáhání daní**, může správce daně vymáhat případný nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudu, popřípadě soudního exekutora, nebo jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby. Pokud nestanoví daňový

⁴¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

řád jinak, postupuje se v exekučním řízení podle zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu. Pravomoci správce daně, jakožto exekučního orgánu, upravuje výlučně daňový řád.⁴²

5.2. Konkrétní příklady rozhodnutí celního úřadu

5.2.1. Výzva k podání řádného daňového tvrzení

Celní úřad jako věcně a místně příslušný správce daně podle § 1 odst. 3 zákona č 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zjistil skutečnosti zakládající povinnost daň přiznat a zaplatit:

Zjištěná doprava vybraných výrobků, bez prokázání zdanění nebo užití výrobku osvobozeného od daně pro neosvobozené účely,

1. Minerální olej – motorová nafta, v balení – plastová nádrž na paletě o obsahu 1 000 l., v počtu 2 ks.

Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, plátce daně podle § 4 odst. 1, písmeno f, zákona o spotřebních daních. Celní úřad proto podle ustanovení § 154 odst. 1 daňového řádu

Vyzývá:

Shora označený daňový subjekt, který v zákonem stanovené lhůtě nesplnil svou povinnost podat řádné daňové přiznání, ačkoliv zákonná lhůta pro jeho podání již uplynula, aby příslušné řádné daňové přiznání podal, a to nejdéle do **15 dnů** ode dne doručení této výzvy. Řádné daňové přiznání je nutné podat formou stanovenou § 72 daňového řádu.

Odůvodnění:

Dne 15. března 2012 v 16 hodin provedla hlídka mobilního dohledu Celního úřadu Hradec Králové kontrolu dodávkového vozidla v Trutnově – Libči

⁴² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

na kontrolním stanovišti u hřiště na silnici č. I/16 ve směru od státní hranice s Polskou republikou ve směru do vnitrozemí.

Při kontrole bylo zjištěno, že řidič z okresu Šumperk, česká republika – daňový subjekt, který převáží v nákladovém prostoru dodávkového vozidla vybrané výrobky – dvě plastové nádrže na paletách o objemu 1 000 l / 1 kus s kapalinou, která svojí barvou a charakteristickým zápachem vykazuje znaky shodné s motorovou naftou – předmětné vybrané výrobky. Skutečnost, že se jedná o motorovou naftu, byla daňovým subjektem deklarována a potvrzena.

Při kontrole nepředložil účastník řízení žádné nabývací doklady od zboží ani doklady potřebné k prokázání zdanění nebo přepravě vybraných výrobků dle zákona o spotřebních daních.

Vzhledem ke skutečnosti, že motorová nafta je minerální olej – vybraný výrobek podléhající spotřební dani, přistoupil celní orgán v souladu s oprávněním uvedeným v § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních a § 65 odst. 2 zákona o spotřebních daních, za účelem ověření a ztotožnění deklarovaneho zboží k odebrání vzorků. Hlídka mobilního dohledu požádala účastníka řízení, aby jí s dodávkovým vozidlem následoval do prostoru Celního úřadu v Trutnově k sepsání protokolu o zajištění vybraných výrobků a k odebrání vzorku přepravované kapaliny – motorové nafty.

Na místě byl sepsán protokol o zajištění vybraných výrobků a bezplatně odebrány za přítomnosti účastníka řízení z obou plastových nádrží vzorky přepravované motorové nafty, které byly zaevidovány a následně odeslány k rozboru do celně technických laboratoří na Celní ředitelství Hradec Králové. Stejnopis protokolu o zajištění vybraných výrobků byl téhož dne předán osobě, u níž byly vybrané výrobky zajištěny. Touto osobou je účastník řízení. Tento účastník řízení dopravní prostředek na vyzvu celního orgánu dobrovolně vydal.

Dne 19. března 2012 byly vybrané výrobky přemístěny do skladu v Cerekvici nad Bystřicí a zde z dopravního prostředku složeny a uskladněny a dopravní prostředek byl účastníkovi vrácen. Dne 19. března 2012 bylo vydáno rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, které podrobně rozebírám v kapitole 5.2.2.

Dne 26. března 2012 vydalo Celní ředitelství Hradec Králové dvě stanoviska k sazebnímu zařazení zboží, ze kterých vyplývá, že předložený vzorek je minerální olej. Dle výsledků destilace se jedná o těžký plynový olej – motorovou naftu.

Z důvodu, že nebyly předloženy nabývací doklady, které by prokazovaly zdanění zajištěných vybraných výrobků nebo oprávněné nabytí za cenu bez daně a množství dopravovaných minerálních olejů bylo větší, než se za množství minerálních olejů pro osobní potřebu považuje dle § 4 odst. 5 písmeno a) zákona o spotřebních daních, rozhodl správce daně tak, jak je výše uvedeno.

Poučení:

Nevyhoví – li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek (§ 145 daňového řádu). Proti této výzvě se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).⁴³

5.2.2. Platební výměr

Platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Celní úřad v Šumperku podle ustanovení § 98, § 101, § 139, § 145 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a podle § 18 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, **vyměřuje spotřební daň z minerálních olejů** nejmenované fyzické osobě, za zdaňovací období **březen 2012**, ve výši **21 900 Kč**.

Spotřební daň je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru na účet celního úřadu.

Odůvodnění:

Dne 15. března 2012 v 16 hodin provedla hlídka mobilního dohledu Celního úřadu Hradec Králové kontrolu dodávkového vozidla v Trutnově – Libči na kontrolním stanovišti u hřiště na silnici č. I/16 ve směru od státní hranice s Polskou republikou ve směru do vnitrozemí.

⁴³ Výzva k podání řádného daňového tvrzení, Celní úřad Šumperk, č.j. 3622-2/2012-096200-024.

Při kontrole bylo zjištěno, že řidič z okresu Šumperk, česká republika – účastník řízení, který převáží v nákladovém prostoru dodávkového vozidla vybrané výrobky – dvě plastové nádrže na paletách o objemu 1 000 l / 1 kus s kapalinou, která svojí barvou a charakteristickým zápachem vykazuje znaky shodné s motorovou naftou – předmětné vybrané výrobky. Skutečnost, že se jedná o motorovou naftu, byla účastníkem řízení deklarována a potvrzena.

Při kontrole nepředložil daňový subjekt žádné nabývací doklady od zboží ani doklady potřebné k prokázání zdanění nebo přepravě vybraných výrobků dle zákona o spotřebních daních.

Vzhledem ke skutečnosti, že motorová nafta je minerální olej, což tedy znamená vybraný výrobek podléhající spotřební dani, přistoupil celní orgán v souladu s oprávněním uvedeným v § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních a § 65 odst. 2 zákona o spotřebních daních, za účelem ověření a ztotožnění deklarovaného zboží k odebrání vzorků, které byly zaevidovány a následně odeslány k rozboru od celně technické laboratoře na Celní ředitelství Hradec Králové. Dne 19. března 2012 bylo vydáno rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků. Dne 26. března 2012 byly vydány celním ředitelstvím v Hradci Králové dvě stanoviska k sazebnímu zařazení zboží, že kterých plyne, že předložený vzorek je minerální olej – motorová nafta.

Jelikož nebylo prokázáno zdanění zajištěných vybraných výrobků, nebo oprávněného nabytí za cenu bez daně množství přepravovaných minerálních olejů bylo větší, než množství minerálních olejů pro osobní spotřebu považuje dle § 4 odst. 5 písmeno a) zákona o spotřebních daních, doručil správce daně (Celní úřad Šumperk) daňovému subjektu dne 20. dubna 2012 výzvu k podání daňového tvrzení, kde stanovil lhůtu 15 dní.

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt nepodal daňové tvrzení a daň nezaplatil, vyměřil Celní úřad Šumperk spotřební daň z minerálních olejů dle pomůcek.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání do 30 dnů ode dne doručení, proti němuž odvolání směřuje, a to i před doručením tohoto rozhodnutí, u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Podle § 109 odst. 5 daňového řádu nemá podané odvolání odkladný účinek.⁴⁴

⁴⁴ Platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů, Celní úřad Šumperk, č.j. 3622-3/2012-096200-024.

6. Výše a porovnání jednotlivých spotřebních daní v rámci Evropské unie

6.1. Vývoj a výsledky harmonizace v oblasti spotřebních daní v Evropské unii

Základní legislativní předpis pro spotřební daně - **směrnice 92/12/EHS**, také nazývaná **horizontální směrnice**, odkazuje v čl. 2 na směrnice navazující, též **směrnice strukturální**. Ty vymezují základy spotřebních daní. Tzv. **směrnice o sazbách** následně tvoří další skupinu, která stanovuje konkrétní částky spotřebních daní.

Další **směrnice – 92/81/EHS** se již přímo dotýká **zdanění spotřeby minerálních olejů** jako nevýnosnější položky ze spotřebních daní. Naproti tomu u ostatních skupin spotřebních daní se jedná o zdanění konečných výrobků a tedy i spotřeby, zdanění energetických produktů a energií tvoří i zdanění vstupů. Prostřednictvím Jednotného celního sazebníku tato směrnice utřídila jednotlivé typy minerálních olejů, jako jsou benzin, nafta, petrolej, zemní plyn a topné oleje. Na výše zmíněnou směrnici navazuje **směrnice 92/82/EHS**, která následně stanovuje jednotlivé sazby spotřebních daní.

K zásadní změně v oblasti minerálních olejů došlo přijetím **směrnice 2003/96/EHS**, jejímž úkolem byla restrukturalizace zdaňování energetických produktů a elektrické energie. To vše jako reakce na zvyšující se důraz kladený při ochraně životního prostředí, včetně snahy omezit vypouštění emisí dovršené přijetím Kjótského protokolu. Směrnice 2003/96/EHS tedy stanovuje minimální sazby spotřebních daní z energetických produktů dle účelu jejich použití. Tzn. rozlišení energetických produktů sloužících buď jako pohonné hmoty a palivo pro průmyslové či obchodní účely, anebo jako prostředky pro výrobu elektrické energie.

Zdanění spotřeby lihu a alkoholických nápojů je předmětem směrnice 92/83/EHS, která kvůli složitosti dosažení konsenzu mezi členskými státy v této problematice, platí v prakticky nezměněné podobě dodnes. Je to dáno zejména rozporů mezi jednotlivými zeměmi, které vyplývají především ze snah o co

možná nejnižší sazbu jejich tradičních nápojů, případně z existence státních monopolů na prodej alkoholu v některých skandinávských státech.

Oblast zdanění spotřeby z cigaret a tabákových výrobků je upravena směrnicí 95/59/EHS. Ta zároveň sjednocuje směrnice 72/464/EHS a 79/32/EHS, týkající se daní jiných než obrátových a ovlivňujících spotřebu tabákových výrobků. První zmíněná směrnice tedy ošetřuje cigarety a druhá směrnice rozčleňuje zbylé tabákové výrobky do jednotlivých kategorií pro účely stanovení minimálních sazeb daně.

V rámci tabákových výrobků představuje nejvýznamnější spotřební daň jednoznačně daň z cigaret. U této položky existuje netypický způsob zdanění. Jedná se o tzv. složený akcíz, který je tedy složen z jednotkové a procentní daně, nebo-li ad valorem. Tento způsob zdanění byl zaveden přijetím směrnice 72/464/EHS, která musela vzít v potaz procentní sazby největších evropských producentů tabáku – Francie, Španělska a Řecka. Zmíněné země zvýhodňovaly procentní daní jejich tuzemský tabák. Takový tabák byl levnější, takže se snížila i procentní daň z něho placená.

Sjednocení způsobu zdaňování cigaret mělo několik fází. Po přijetí směrnice 72/464/EHS činila jednotková část 5% - 75% celkového daňového břemene. V další fázi se rozpětí zúžilo na 5% - 55%. Ačkoli Komise navrhla opětovné zúžení tohoto intervalu, zatím k němu nedošlo. Minimální sazby spotřebních daní tak upravují směrnice 92/79/EHS a 92/80/EHS.⁴⁵

6.2. Porovnání výše sazeb spotřebních daní z minerálních olejů v České republice a vybraných státech Evropské unie

6.2.1. Minimální sazby daně z minerálních olejů v Evropské unii

V Evropské unii jsou minimální sazby u minerálních olejů, jako pohonných hmot následující:

⁴⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde, a. s., 2009. s. 160 – 163.

- benzín bezolovnatý 359 EUR / 1 000 l,
- benzín olovnatý 421 EUR / 1 000 l,
- motorová nafta 330 EUR / 1 000 l,
- zkapalněný plyn (LPG) 125 EUR / 1 000 l,
- petrolej 330 EUR / 1 000 l.⁴⁶

6.2.2. Sazby spotřební daně z minerálních olejů v České republice

Nejdůležitější podskupinu z celku spotřebních daní v České republice představují z hlediska rozpočtových příjmů spotřební daně z minerálních olejů. Na jednotlivé druhy minerálních olejů se vztahují stejná pravidla a charakteristiky jako na ostatní spotřební daně. Mimo výše uvedeného je plátcem daně z minerálních olejů i ten, komu vznikne zákonná povinnost daň přiznat a zaplatit a to v případě, je-li pro skutečný účel užití stanovena vyšší sazba daně, než která byla určena pro původně zamýšlený a zdaněný účel. Jako příklad lze uvést použití nebo prodej směsí minerálních olejů, které jsou určeny pro pohon dvoudobých motorů za účelem jiným, než byl popsán.⁴⁷

Tabulka 1. Sazby spotřební daně z minerálních olejů v České republice.⁴⁸

Kód nomenklatury	Popis	Sazba daně
2710	Motorové a ostatní benziny, letecké pohonné hmoty benzinového typu dle §45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013g/l včetně	12 840 Kč / 1 000 l
	Motorové a ostatní benziny, letecké pohonné hmoty benzinového typu	

⁴⁶ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 29.

⁴⁷ ŠEVČÍK, Miroslav, ROD, Aleš. *Spotřební daň z pohonných hmot v České republice: když více znamená méně*. Praha: Oeconomica, 2010. s. 17.

⁴⁸ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

	dle §45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013g/l	13 710 Kč / 1 000 l
	Střední oleje a těžké plynové oleje dle §45 odst. 1 písm. b)	10 950 Kč / 1 000 l
	Těžké topné oleje dle §45 odst. 1 písm. c)	472 Kč / t
	Odpadní oleje dle §45 odst. 1 písm. d)	660 Kč / 1 000 l
2711	Zkapalněné ropné plyny dle §45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč / t
	Zkapalněné ropné plyny dle §45 odst. 1 písm. f)	0 Kč / t
	Zkapalněné ropné plyny dle §45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč / t

Výsadní podskupinu minerálních olejů tvoří střední oleje a těžké plynové oleje. Jejich spotřeba se zdaňuje sazbou 10.95 Kč / litr. Stěžejní roli pak má jednoznačně **motorová nafta**.

Jedná se o produkt ropných rafinérií, který spadá do skupiny středních ropných destilátů a musí splňovat řadu kvalitativních ukazatelů, aby tato směs uhlovodíků mohla být užitá jako motorové palivo. V Evropské unii je nejdůležitějším palivem.

Existují **tři hlavní skupiny spotřebitelů motorové nafty**:

- 1. obyvatelstvo/domácnosti** – výrazný podíl z důvodu obliby dieselových motorů v osobních automobilech,
- 2. subjekty odvětví zemědělské a lesní výroby,**
- 3. přeprava osob a nákladu** – nejdůležitější skupina, dominantní spotřebitel motorové nafty - více jak 60% na celkové spotřebě.

Po motorové naftě hned následuje **motorový benzin** jako nejčastěji využívané palivo. Objem jeho dodávek je však oproti motorové naftě zhruba

poloviční. Sazba spotřební daně, která se na motorový benzin vztahuje, činí 12.840 Kč / 1 000 litrů.⁴⁹

6.2.3. Sazby spotřební daně z minerálních olejů v Německu

Německo jako jediná ze sousedních zemí České republiky má vyšší spotřební daň z motorové nafty. Právní úprava se liší především v sazbách podle obsahu síry v palivu. Třetí nejvyšší sazba v Evropské unii se tedy vztahuje na oleje s obsahem síry vyšším než 10 mg/kg, což je 485,7 EUR / 1 000 litrů paliva (48,57 eurocentů / litr paliva). Daňové zvýhodnění se týká nafty, která obsahuje méně síry. Daň pak činí 47,40 eurocentů.

Daňové zvýhodnění minerálních olejů využitých jako pohonné hmoty ve vozidlech místní osobní hromadné dopravy umožňuje v Německu směrnice 2003/96/ES.⁵⁰

U motorového benzínu je sazba daně 65,45 eurocentů / litr paliva, což tedy odpovídá cca. 655 EUR / 1 000 litrů.⁵¹

6.2.4. Sazby spotřební daně z minerálních olejů v Itálii

V Itálii činí sazba spotřební daně z nafty využívané jako pohonné hmoty 423 EUR / 1 000 litrů tohoto paliva. Pro obchodní účely jsou však sazby daně zvýhodněny.

Princip systému daňového zvýhodnění vychází z toho, že v jistých případech lze využít vratky spotřební daně podle směrnice 2003/96/ES čl. 7 odst. 2. Italské dopravní společnosti i dopravní společnosti z jiných členských států Evropské unie vyskytující se na tomto území, mohou 1krát ročně využít uplatnění nároku na vrácení daně. Jedná se o výši rozdílu mezi sazbou spotřební daně z motorové nafty platné ke dni natankování a sazbou daně platné

⁴⁹ ŠEVČÍK, Miroslav, ROD, Aleš. *Spotřební daň z pohonných hmot v České republice: když více znamená méně*. Praha: Oeconomica, 2010. s. 17 – 18, 27.

⁵⁰ ŠEVČÍK, Miroslav, ROD, Aleš. *Spotřební daň z pohonných hmot v České republice: když více znamená méně*. Praha: Oeconomica, 2010. s. 29 – 30.

⁵¹ <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-nemecku/>.

k 1. lednu 2003. Tím dojde k částce zdanění 403,21 EUR / 1 000 litrů nafty. Vrácení daně je možné nárokovat u věcně příslušného odboru celní správy.⁵²

U motorového benzínu je sazba daně v Itálii 564 EUR / 1 000 litrů benzínu, což odpovídá běžnému evropskému průměru.⁵³

⁵² ŠEVČÍK, Miroslav, ROD, Aleš. *Spotřební daň z pohonných hmot v České republice: když více znamená méně*. Praha: Oeconomica, 2010. s. 33.

⁵³ <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-italii/>.

7. Daňové úniky

7.1. Minerální oleje

Daňové úniky u minerálních olejů představují **nejzávažnější problém současnosti**. Jedná se především o **motorovou naftu**. Motorová nafta – těžký plynový olej, je zatížena spotřební daní. Obcházení daňové povinnosti se provádí tak, že z okolních států, zejména z Polska, se dováží do České republiky plynové oleje, které se deklarují např. jako mazací oleje pro formy, které nepodléhají spotřební daní. Složení je téměř totožné jako motorová nafta, ale liší se např. v množství síry, takže to již není motorová nafta. Náklad odprovází doklady, které jsou v pořádku. Jako příjemci jsou firmy, které jsou zřízeny pouze pro tento účel a mnohdy jen krátkodobě. Na našem území se pak tento olej prodává „na černo“ přímo dopravcům, nebo se dodává do čerpacích stanic, kde se smíchá s motorovou naftou v určitém poměru a prodává se jako „čistá“ motorová nafta, ale nezatížená spotřební daní. Takže zisky jsou značné a daňové úniky pro stát dosahují mnoha miliard. Celní orgány při kontrolách takovýchto zásilek vždy zboží i s dopravním prostředkem zajistí a odeberou vzorek k rozboru v celně technické laboratoři. Analýza vzorku trvá cca měsíc. Ve většině případů výsledek rozboru souhlasí s údaji uvedenými v dokladech, které zásilku doprovází. Zboží i s dopravním prostředkem se potom vrací osobě, které byly zajištěny. Problém pro dopravce, zejména polské, představuje to, že se nesmí vrátit s nákladem zpět do Polska, poněvadž v Polsku je zpětný dovoz těchto mazacích olejů zatížen spotřební daní a polské celní orgány vždy zajišťují zboží i s dopravním prostředkem. Zboží se musí v Polsku dodanit a vždy propadá ve prospěch státu. Sankce, která následuje, není rovněž zanedbatelná. Proto se české celní orgány snaží při vracení zajištěného zboží „donutit“ dopravce k návratu do Polska, což je jediným účinným prostředkem, jak bojovat v těchto případech proti daňovým únikům. Je to však velice náročné, jak časově, tak finančně. Nejúčinnějším prostředkem, jak zamezit těmto podvodům by dle mého názoru bylo zdanění těchto olejů a následné vrácení spotřební daně podle účelu použití po jeho prokázání. Je to zejména legislativní problém.

Mezi další podvody s minerálními oleji patří ty případy, kdy si právnická osoba zřídí daňový sklad, ve kterém vyrábí různé směsi z minerálních olejů. Podle

zákonu o spotřební dani smí požadovat celní orgány zajištění daně ve výši 1/12 z předpokládané měsíční výroby. Zhruba prvního půl roku subjekt podává daňová přiznání na množství výrobků, které má uvedeno v povolení a daň řádně v zákonných lhůtách platí. Najednou další měsíc zvýší výrobu cca 100násobně, daňové přiznání podá včas, ale daň ve lhůtě nezaplatí nebo zaplatí jen z části. Další měsíce se toto opakuje, kdy výroba se ještě zvýší, daňové přiznání podá ve lhůtě, ale již daň nezaplatí. Jelikož se tyto firmy zřizují účelově, nemají žádný majetek ani žádné finanční prostředky na účtech. Čili celní orgány nemají co exektovat. Bohužel o trestný čin se v těchto případech nejedná, poněvadž subjekt podal řádné daňové přiznání, ale nezaplatil. Chybí zde úmysl. Daňový dluh ve výši desítek milionů je nevymahatelný a musí se odepsat. Bohužel zákonná úprava neumožňuje celním orgánům nevydat povolení k provozování daňového skladu takovýmto subjektům při podezření, že subjekt bude jednat v rozporu se zákonem.

7.2. Líh

Největším problémem je konkrétně nezdaněný líh, který se dováží na území České republiky ze zahraničí, zejména z Polska. Z tohoto lihu se vyrábí přidáním trestí alkoholické nápoje, které jsou opatřeny etiketami různých výrobců a opatřeny kontrolními páskami, které jsou v pořádku. Výroba je v mnoha případech velmi sofistikovaná, kdy podloudní výrobci mají celé výrobní linky. V této oblasti se celním orgánům a Policii ČR daří odhalovat tuto protizákonnou výrobu, což prokázala nedávná **kauza metyl**. Otázkou je, kde se berou kontrolní pásky, když jsou všechny evidovány celními orgány? Jednou z možností je ztráta z celního úřadu, což se před několika lety stalo – bylo ukradeno cca 180 000 kusů kontrolních pásek. Dohledat tyto pásky na trhu je téměř nemožné. Další možností jsou fiktivní vývozy kontrolních pásek do třetích zemí. Zpětný dovoz je téměř neprokazatelný. Tyto pásky se potom prodávají na černém trhu. Nejúčinnějším řešením by bylo dle mého názoru započítat do hodnoty kontrolní pásky spotřební daň. Jen těžko by se dala páska na černém trhu prodat za cca 200 Kč.

7.3. Tabákové výrobky

Tabákové výrobky představují z hlediska daňových úniků nejmenší problém. V ceně kontrolní nálepky je totiž započtena spotřební daň. Problémem v této oblasti jsou **nezákonné dovozy** neznačených cigaret nebo cigaret se zahraničními nálepkami, zejména z Ukrajiny a nezákonná výroba cigaret na našem území. Proti těmto únikům se daří celním orgánům úspěšně bojovat.

Specifický problémem v této oblasti je prodej řezaného tabáku záměrně určeného např. k vytápění skleníků apod., který se potom na černo prodává jako tabák do cigaret.⁵⁴

⁵⁴ V kapitole č. 7 jsou ve všech podkapitolách vsazeny jednotlivé informace a zkušenosti konkrétních příslušníků celní správy, které jsem osobně navštívil a kteří se setkávají s problémem daňových úniků tzv. na vlastní kůži a na jejich základě uvádím možnosti změn a řešení, u kterých se domnívám, že by měli pozitivní přínos.

8. Rozbor konkrétní kauzy

V této kapitole se věnuji několika případům, které jsou spojeny s náhodnými kontrolami příslušníků celní správy přímo v terénu, kdy se podařilo zajistit nezdaněné vybrané výrobky, které probíhaly na území České republiky v období let 2010 – 2012.

8.1. Lehké topné oleje a nafta na jihu Čech

V období od ledna do února roku 2012 se podařilo zajistit jihočeským celníkům zajistit v deseti případech více jak 9 000 l motorové nafty a topného oleje, čímž se podařilo zmařit téměř stotisícový daňový únik na spotřební dani.

Dne 19. ledna 2012 příslušníci mobilního dohledu zastavili v obci Lišov vozidlo Citroën Jumper, jež řídil jistý 23letý muž z Českých Budějovic. Příslušníci celní správy provedli kontrolu vozidla, při které zjistili, že v nákladovém prostoru muž přepravuje 3 plechové sudy (každý o objemu 200 l), z nichž byl jeden prázdný. Řidič celníkům sdělil, že tyto 2 sudy obsahují motorovou naftu o celkovém množství 300 l. Sdělil, že naftu načerpal u stojanu v areálu jisté firmy a vezl jí do Větrní, kde jí měl přečerpat do nádrží stavebních strojů. Na základě těchto sdělených skutečností celníci po řidiči požadovali předložení dokladů, které by prokázali zdanění vybraných výrobků. Muž prohlásil, že žádný doklad nemá. Celníci tedy vzali vzorky deklarované motorové nafty a veškeré zboží, které převyšovalo hodnotu 10 000 Kč, celníci zajistili. Výše úniku byla stanovena na 3 285 Kč.

Další případ se stal 23. ledna 2012, kdy celníci z Českých Budějovic u obce Dynín zastavili vozidlo Renault Master, který řídil muž z Valašského Meziříčí. Došlo ke kontrole vozidla, při které bylo zjištěno, že se v nákladovém prostoru nachází plastová přepravní nádrž s větším množstvím minerálního oleje červené barvy. Řidič celníkům uvedl, že je dodávka zapůjčená od jeho otce, který je majitelem vozidla a že v nádrži se nachází 995 l topného oleje, který byl zakoupen od německého obchodníka s pohonnými hmotami. Celníci na základě těchto sdělených informací požadovali po řidiči doklady, které by prokazovali režim, v jakém jsou výrobky dopravovány, nebo doklady, které by prokázali jejich zdanění. Na to reagoval řidič tak, že předložil pouze pokladní doklad od

německého prodejce a prohlásil, že žádné jiné doklady nemá. Dále prohlásil, že minerální olej červené barvy si veze pro svoji osobní potřebu a bude jej používat pro vytápění servisní dílny. Pozoruhodná byla konstrukce plastové přepravní nádrže, jelikož její součástí bylo výdejní zařízení, tzv. výdejní pistole. Celníci odebrali vzorek deklarovaného topného oleje a zboží, které odpovídalo hodnotě 35 000 Kč, zajistili. Výše úniku byla stanovena na 11 000 Kč.

Další případ se stal na Milevsku, kde při kontrole doprání společnosti, kde bylo nalezeno 12 plastových kontejnerů, ve kterých se nacházelo celkem 5 633 l motorové nafty. Na výzvu nebyla osoba schopna celníkům doložit potřebné doklady, které by prokázaly zdanění. Byly odebrány vzorky a zboží zajištěno.

Další případy se odehrály při běžných silničních kontrolách, které probíhaly na jihu Čech. Dne 28. ledna 2012 mobilní hlídka zastavila 2 vozidla, ve kterých bylo přepravováno 700 l lehkého topného oleje. V obou případech se jednalo o dovoz z Německa, kde řidiči nebyli schopni prokázat zdanění. Déle celníci u obce Ševětín zastavili osobní automobil, kde v kufru řidič převážel několik přepravních nádob, které byly naplněny motorovou naftou o celkovém množství 305 l. Samozřejmě vše bez patřičných dokladů.

Velký daňový únik se v tomto období podařilo odhalit celníkům z Tábora, kdy ve spolupráci s olomouckými kolegy zajistili 13 850 l univerzálního technického topného oleje a motorové nafty. Hodnota tohoto zboží byla téměř 500 000 Kč, a daňový únik by se tedy vyšplhal na částku více jak 150 000 Kč.⁵⁵

8.2. Případ zabavených ruských cigaret v dodávce

V půli září roku 2010 se hlídce mobilní skupiny tehdejšího Celního ředitelství Ústí nad Labem podařil vynikající kus práce. V obci Ludvíkovice na Děčínsku hlídka zastavila vozidlo Chrysler Grand Voyager polské imatrikulace. Tento typ vozidla je dle zkušeností celníků z mobilních jednotek velmi často používán k nelegální přepravě cigaret, jelikož už byl tento typ vozidla dvakrát evidován k pašování cigaret z Polska. Vozidlo bylo sledováno a po pár ujetých kilometrech zastaveno. Celníci se řidiče dotázali, zda převáží nějaké zboží. Řidič následně odvětil, že nikoliv. Byl tedy vyzván, aby otevřel víko zavazadlového

⁵⁵ PEŠEK, Vladimír. LTO na jihu Čech. *Clo douane*, 2012, roč. 46, č. 3, s. 7.

prostoru, načež velmi znejistěl. Po otevření v kufru vozidla objevili 30 kartónových krabic. Při namátkové kontrole dvou krabic nacházejí cigarety značky Viceroy, které jsou opatřeny ruskou tabákovou nálepkou. Následovalo kompletní vyložení vozidla. Celkově bylo zabaveno 1 500 kartónů s cigaretami, což odpovídá 300 000 kusů cigaret. Stát by byl jejich prodejem ochuzen na daních o téměř 985 000 Kč. Polského řidič byl předán kolegům od policie a obviněn z trestného činu krácení daně.⁵⁶

8.3. Záchyt lihu v Ostravě

Velký záchyt se v minulosti podařil ostravským celníkům z útvaru pátrání a dohledu. Jednalo o více jak 20 000 l lihu, téměř 10 000 l vyrobených alkoholických nápojů, stáček a plnicí linku, která byla objevena na severu Moravy v jedné z městských částí Ostravy.

Organizovaná skupina osob dovážela ze Slovenska do české republiky směs pro speciální dezinfekci, kterou ve skladových podmínkách upravovali a následně, bez dodržování jakýchkoliv hygienických předpisů, z ní vyráběli alkoholické výrobky různých značek. Dále je pak distribuovali dalším osobám v moravskoslezském regionu.

Celníci sledovali, jak organizovaná skupina nakládá prázdné tisícilitrové kostky do kamionu. Následující den přijel kamion plně naloženým lihem. Při vykládce zasáhli společně s policisty a pachatele zadrželi. V kamiónu se nacházelo 20 615 litrů směsi s obsahem 96% etanolu, v hale byla déle objevena stáček a plnicí linka a další věci sloužící k nezákonné výrobě a distribuci alkoholických nápojů. Na místě byla ještě finanční hotovost ve výši 341 800 Kč. V přilehlé garáži bylo navíc zajištěno 9 477 l již zhotoveného alkoholu.

Při akci bylo zadrženo sedm osob, z toho na tři osoby byla uvalena vazba. Daňový únik na spotřební dani činí přes 6 milionů Kč.⁵⁷

⁵⁶ NEJEDLÝ, Jiří. Dodávka. *Clo douane*, 2010, roč. 44, č. 10, s. 4.

⁵⁷ ZDOBNIČKÁ, Pavla. Lihová klec spadla. *Clo douane*, 2011, roč. 45, č. 1, s. 5.

9. Shrnutí

Ve své diplomové práci jsem se zabýval kompletní problematikou daňového řízení při správě spotřební daně.

V druhé kapitole jsem uvedl základní charakteristiku spotřební daně jako takové, funkci, prameny a jejich postupný vývoj, včetně základních nařízení evropské unie, ze kterých vychází.

Ve třetí kapitole jsem přiblížil aktuální strukturu a také působnost orgánů celní správy, tak jak ji vymezují zákony č. 17/2012 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. V užším slova smyslu to tedy znamená detailní rozbor organizace, příslušností dle změn, které proběhly k 1. lednu 2013, včetně přiblížení a srovnání předchozí struktury a působnosti.

V kapitole číslo čtyři nastiňuji postup orgánů celní správy v případě daňové povinnosti a vrácení daně, včetně jednotlivých lhůt z hlediska hmotného práva a také předmětem a základem spotřební daně u všech jednotlivých vybraných výrobků.

Kapitola pět pojednává o realizaci výběru spotřebních daní, to znamená obecný přehled daňového řízení dle daňového řádu a uvedení dvou konkrétních příkladů jednotlivých rozhodnutí příslušného celního úřadu. Kapitola je zaměřena na procesní právo.

Šestá kapitola pojednává o harmonizaci spotřebních daní v rámci Evropské unie, o nařízeních, která tuto problematiku upravují. Déle uvádím výši spotřebních daní z minerálních olejů s důrazem na motorovou naftu v České republice a uvádím srovnání s Německem a Itálií.

Kapitola sedmá je specifická v tom, že v ní pojednávám o problematice současných daňových úniků v praxi. Jedná se o zkušenosti, informace od jednotlivých konkrétních příslušníků celní správy, které jsem navštívil a kteří se s tímto problémem setkávají tzv. tváří v tvář. Vkládám úvahy o možných legislativních a procesních změnách, které by dle mého názoru současnou problematiku daňových úniků snížily.

A konečně v kapitole osmé uvádím příklady konkrétních kauz, spojených s daňovými úniky, jež příslušníci celní správy na našem území v minulosti řešili.

10. Závěr

Spotřební daně jsou velmi specifickou a zajímavou disciplínou, jak ve vztahu k daním jako celku, tak i k jednotlivým jiným právním odvětvím.

Ve své práci jsem přiblížil např. daňové řízení a současný systém spotřebních daní. Důraz jsem kladl především na daňové úniky a mezery v současném systému, které jsou obrovským problémem posledních let, zejména u motorové nafty. Osobně jsem navštívil i několik příslušníků celní správy z jednotlivých oddělení Celního úřadu pro Olomoucký kraj, abych byl co nejlépe seznámen s touto problematikou a na základě získaných informací mohl co nejlépe přiblížit ve své práci současný stav, tak jak funguje v praxi. Na základě toho jsem navrhl i možné legislativní změny a další způsoby řešení, které by podle mé úvahy vedly k celkovému snížení daňových úniků v České republice.

Bylo by pro mne velkým potěšením, kdyby tato práce mohla být v budoucnu východiskem především z hlediska možného potenciálního snížení daňových úniků ze spotřebních daní v České republice, se kterými se hojně setkáváme.

Summary

In my work, I dealt with the issue of complete fiscal management in the administration of excise duty. In the second chapter, I introduced the basic characteristics such as excise duty, function, springs, and their progressive development, including basic regulations of the European Union, of which it is based.

In the third chapter, I approached the current structure and scope of the customs administration bodies, as defined by the Laws No. 17/2012 Coll. Customs administration, as amended, and Act No. 353/2003 Coll. Excise Duties, as amended. In a narrower sense it means a detailed analysis of the organization, jurisdiction according to the changes that have taken place on 1 January 2013, including approach and compared the previous structure and scope.

In the chapter number four outline the procedure of customs administration in the case of tax liability and tax refunds, including individual deadlines in terms of substantive law and subject to excise duty and the basis for all individual selected products.

Chapter five deals with the implementation of the collection of excise taxes, it means a general overview of tax procedures under the tax code and putting two specific examples of individual decision of the competent customs office. Chapter focuses on the procedural law.

The sixth chapter is talking about the harmonization of excise duties within the EU, the regulations that govern these problems. Longer mention the amount of excise duties on mineral oils with emphasis on diesel fuel in the Czech Republic and mention the comparison with Germany and Italy.

Chapter Seven is unique in that it contains of the current issue of tax evasion in practice. It is the experience of specific information from individual members of the administrations that I visited and who encounter this problem with the face-to-face. I put consideration of possible legislative and procedural changes that would, in my opinion, the current issue of tax evasion decreased.

Well, finally, in chapter eight I give examples of concrete cases, associated with tax evasion, which the customs officials in our country in the past dealt with.

Použité zdroje

Literatura:

1. BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTLÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 576. ISBN 978-80-7400-801-6.
2. DAVID, Petr. *Zdaňování a spotřeba cigaret*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. s. 207. ISBN 978-80-7204-711-6.
3. MATOUŠEK, Pavel, SABELOVÁ, Lenka. *Clo*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. s. 496. ISBN 978-80-7357-263-1.
4. MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana, RADVAN, Michal. *Základy finančního práva*. 5. vyd. Praha: Armex, 2011. s. 108. ISBN 978-80-86795-99-7.
5. SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Systém zdanění spotřeby v ČR: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. s. 107. ISBN 978-80-7248-735-6.
6. SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. s. 300. ISBN 978-80-7357-443-7.
7. ŠEVČÍK, Miroslav, ROD, Aleš. *Spotřební daň z pohonných hmot v České republice: když více znamená méně*. Praha: Oeconomica, 2010. s. 80. ISBN 978-80-245-1739-1.
8. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde, a. s., 2009. s. 354. ISBN 978-80-7201-746-1.
9. ŠRAMKOVÁ, Dana a kol. *Celní správa v organizačním a funkčním pojetí vybrané kapitoly*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2011. s. 163. ISBN 978-80-210-5690-9.

Časopisy

1. NEJEDLÝ, Jiří. Dodávka. *Clo douane*, 2010, roč. 44, č. 10, s. 4. ISSN 0323-0023.
2. PEŠEK, Vladimír. LTO na jihu Čech. *Clo douane*, 2012, roč. 46, č. 3, s. 7. ISSN 0323-0023.
3. ZDOBNICKÁ, Pavla. Lihová klec spadla. *Clo douane*, 2011, roč. 45, č. 1, s. 5. ISSN 0323-0023.

Právní předpisy

1. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
2. Zákon č. 17/2012 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů.
3. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
4. Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů.
5. Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

Judikatura

1. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 5. 2008, č.j. 15 Ca 39/2008-23, publikovaný pod č. 2648/2012 Sb. NSS.
2. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 6. 2008, č.j. 22 Ca 53/2007-50, publikovaný pod č. 1801/2009 Sb. NSS.
3. Rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem ze dne 28. 1. 2010, č.j. 15 Ca 88/2009-20, publikovaný pod č. 2125/2010 Sb. NSS.
4. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2012, č.j. 5 Afs 25/2012-30, publikovaný pod č. 2680/2012 Sb. NSS.

Internetové zdroje

1. www.celnisprava.cz
2. www.finance.cz
3. www.fulsoft.cz
4. www.sagit.cz

Ostatní

1. Výzva k podání řádného daňového tvrzení, Celní úřad Šumperk, č.j. 3622-2/2012-096200-024.
2. Platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů, Celní úřad Šumperk, č.j. 3622-3/2012-096200-024.