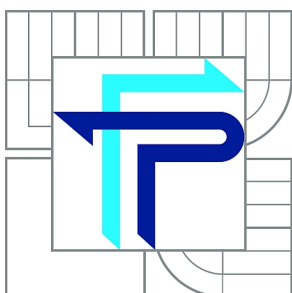




VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

DOPADY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z LIHU NA DOVOZCE DOPLŇKŮ STRAVY V ČR

THE IMPACT OF ALCOHOL EXCISE DUTY ON IMPORTERS OF FOOD SUPPLEMENTS IN THE
CZECH REPUBLIC

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

SIMONA ONDROUŠKOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. JAN KOPŘIVA, Ph.D.

BRNO 2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ondroušková Simona

Účetnictví a daně (6202R049)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Dopady spotřební daně z lihu na dovozce doplňků stravy v ČR

v anglickém jazyce:

The Impact of Alcohol Excise Duty on Importers of Food Supplements in the Czech Republic

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza současného stavu

Vlastní návrhy řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 5. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009.

ISBN 978-80-7400-440-7.

CHOVANEK, D. Průvodce celním integrovaným tarifem včetně podrobného popisu číselníků.

Praha: POLYGON, 2000. ISBN 80-7273-015-0.

KUBÁTOVÁ, K. a L. VÍTEK. Daňová politika - teorie a praxe. Praha: CODEX Bohemia, s.r.o., 1997. ISBN 80-85963-23-X.

SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-443-7.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

VANČUROVÁ, A. a L. LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. vyd. Praha: 1.VOX, 2012. ISBN 978-80-87480-05-2.

Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2014/2015.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 28.2.2015

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá problematikou dovozu doplňků stravy ze zemí Evropské unie a z třetích zemí podléhajících spotřební dani z lihu. První část je zaměřena na teoretické poznatky týkající se nepřímých daní, harmonizaci nepřímých daní v EU, zákon o spotřebních daních a především na spotřební daň z lihu. Druhá část práce se zabývá analýzou dopadů zákona o spotřební dani z lihu a zákona o povinném značení lihu na dovozce doplňků stravy v ČR.

ABSTRACT

Bachelor's thesis deals with the import of food supplements from the European Union and third countries subject to excise duty on alcohol. The first part focuses on theoretical knowledge of indirect taxation, harmonization of indirect taxes in the EU, Excise Tax Act and particularly the excise tax on alcohol. The second part analyzes the impact of the Excise Duty on Alcohol Act and the Mandatory Labeling of Spirits Act on importers of food supplements in the Czech Republic.

KLÍČOVÁ SLOVA

nepřímé daně, spotřební daň, líh, doplňky stravy, dovoz, celní správa

KEY WORDS

indirect taxation, excise duty, alcohol, food supplements, importation, custom office

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

ONDROUŠKOVÁ, S. *Dopady spotřební daně z lihu na dovozce doplňků stravy v ČR*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2015. 67 s. Vedoucí bakalářské práce JUDr. Ing. Jana Kopřiva, Ph.D.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 31. 5. 2015

.....

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji vedoucímu mé bakalářské práce, JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, PhD., za trpělivost a cenné rady, které mi poskytl při zpracování bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat pracovníkům Celního úřadu pro Jihomoravský kraj za poskytnuté informace a konzultace.

OBSAH

Úvod.....	11
Cíl práce	12
Metodika	12
1. Teoretická východiska práce	13
1.1. Definice daně	13
1.2. Funkce daní	13
1.3. Třídění daní	14
1.4. Historie daní	15
1.5. Historický vývoj spotřebních daní	16
1.6. Daňový systém po roce 1989	18
1.7. Spotřební daně v České republice po 1. 1. 1993	18
1.8. Harmonizace spotřebních daní v EU	19
2. Spotřební daně	21
2.1. Spotřební daně v ČR	21
2.2. Úprava spotřební daně v České republice	22
2.3. Plátcí spotřebních daní	22
2.4. Podmíněné osvobození od daně	22
2.4.1. Daňový sklad	23
2.4.2. Oprávněný příjemce	23
2.4.3. Doprava v podmíněném osvobození od daně	24
2.4.4. Zajištění daně	25

2.5. Volný daňový oběh	25
2.5.1. Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit	26
2.5.2. Osvobození od daně	26
2.5.3. Doprava ve volném daňovém oběhu	26
2.5.4. Nárok na vrácení spotřební daně	27
3. Spotřební daň z lihu	28
3.1. Základní pojmy	28
3.1.1. Předmět daně z lihu	28
3.1.2. Základ daně z lihu	29
3.1.3. Sazby daně z lihu	29
3.1.4. Vznik povinnosti daň z lihu přiznat a zaplatit	30
3.1.5. Plátcí daně z lihu	31
3.1.6. Zdaňovací období	31
3.1.7. Daňové přiznání a splatnost daně	31
3.1.8. Trvalé osvobození u spotřební daně z lihu	32
3.2. Správa spotřebních daní v ČR	32
4. Povinné značení lihu	34
4.1. Kontrolní pásky	34
4.2. Registrace osoby povinné značit líh	35
4.3. Distribuce lihu	35
5. Dovoz zboží z třetích zemí	37
5.1. Základní pojmy	37

5.1.1. Dovoz zboží	37
5.1.2. Celní řízení	37
5.1.3. Celní sazebník Společenství	40
6. Daňové příjmy ze SPD	43
7. Analytická část	44
7.1. Charakteristika společnosti	44
7.2. Předmět dovozu	44
7.3. Distribuce vybraných výrobků	45
7.4. Sazební zařazení doplňků stravy	47
7.5. Způsoby dopravy vybraných výrobků v EU	49
7.6. Srovnání dovozu vybraných výrobků z EU a třetích zemí	52
7.7. Dovoz vybraných výrobků dle ZSD	54
7.8. Dovoz vybraných výrobků ze Slovenska	56
7.9. Vliv povinného značení lihu na dovoz dle ZPZL	57
7.10. Vliv povinného značení lihu na dovoz Slovenska	58
NÁVRHY A DOPORUČENÍ	59
ZÁVĚR	61
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	62
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	65
SEZNAM TABULEK	66
SEZNAM PŘÍLOH67

Úvod

Přímé i nepřímé daně jsou nedílnou součástí ekonomiky každého státu. Bylo to tak v minulosti a bezpochyby to tak zůstane i v budoucnosti. Díky velkému množství zákonů a novel zákonů v České republice je na občany i obchodní korporace kladen stále větší důraz na znalosti a orientaci v právních předpisech. Se vstupem České republiky do Evropské unie je nutné tyto znalosti rozšířit i o znalosti unijního práva a práva jednotlivých členských zemí Evropské unie. V současnosti je v Evropské unii snaha o harmonizaci nepřímých daní a sjednocování daňových zákonů ve všech členských státech. Ovšem v případě, že tato direktiva je uskutečněna pouze směrnicí Evropské unie a nikoliv nařízením Evropské unie, může docházet k tomu, že konečný výklad zákona se může v každé členské zemi lišit. Z toho plyne značná rozdílnost daňových systémů v jednotlivých členských státech. To může mít za následek neočekávané negativní dopady pro daňové poplatníky (např. obchodní korporace zabývající se zahraničním obchodem).

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a analytickou část. První polovina teoretické části se zabývá vývojem spotřebních daní na území českého státu do současnosti a zároveň přibližuje v teoretické rovině problematiku spotřebních daní se zaměřením na spotřební daň z lihu, protože cílem práce je dopad na dovozce doplňků stravy. V druhé polovině teoretické části je popsána i celní problematika týkající se dovozu zboží do České republiky z třetích zemí.

V teoretické části jsem čerpala informace převážně ze zákonů a vyhlášek týkajících se spotřebních daní platných a účinných v roce 2014. Zdrojem obecných informací týkajících se definicí daní a historie byly knižní publikace. Některé informace byly čerpány z webových stránek Celní správy.

Úvod analytické části je věnován praktickým dopadům zákona o spotřební dani z lihu a zákona o povinném značení lihu. V druhé části je na několika příkladech popsán rozdíl ve výkladu zákona o spotřebních daních mezi Českou republikou a Slovenskou republikou.

Z pohledu své více než 20-ti leté zkušenosti v soukromé praxi celního jednatelství mohu říci, že problematika výběru spotřební daně patří k nejsložitějším oblastem v tomto

oboru. Téma své bakalářské práce jsem si zvolila proto, že není příliš popsáno v odborné literatuře neexistuje o něm mnoho odborných publikací. Věřím, že moje dlouholeté zkušenosti z praxe se projeví při psaní této práce.

Cíl práce

Cílem bakalářské práce je analýza spotřební daně z lihu v České republice se zaměřením na problematiku doplňků stravy. Srovnání a dopady při dovozu vybraných výrobků z EU a z třetích zemí. Daňový dopad současného zákona o spotřební dani z lihu a návrhy řešení pro společnosti, které dovážejí doplňky stravy do České republiky.

Metody použité při zpracování práce

Při tvorbě bakalářské práce využiji pro zpracování teoretické části metody analýzy a syntézy. Pomocí **analýzy** budu složitější celky rozkládat na jednodušší, následně se pokusím vyčlenit důležité pojmy související s mojí bakalářskou prací. Analyzuji nepřímé daně a z této oblasti se zaměřím především na spotřební daň z lihu. Metody **syntézy** využiji ke sjednocení jednotlivých informací získaných z odborné literatury, časopisů a odborných článků.

V analytické části využiji metody **komparace**, která spočívá v tom, že budu srovnávat dopad spotřební daně z lihu u dovozu ze třetích zemí a ze zemí EU.¹

¹ POKORNÝ, J. Předdiplomní seminář: Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci. 2006. s. 21.

1. Teoretická východiska práce

1.1. Definice daně

Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).

Neúčelovostí daně se rozumí skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, nýbrž se stane součástí celkových příjmů. Neekvivalentnost pro poplatníka znamená, že nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě.

Z ekonomického hlediska patří mezi daně i cla, neboť se jedná o povinnou neúčelovou platbu do státního rozpočtu, placenou při přechodu zboží nebo služby přes státní hranici.² Pro Českou republiku nevýznamný příjem, neboť státnímu rozpočtu ČR přináší jen 25 % ze stanovených částek, a to ke krytí nákladů spojených s výběrem cla. V rozpočtovém rámci EU je na roky 2014-2020 kalkulováno na straně příjmů s tím, že by sazba nákladů spojených s výběrem částek cla byla opětovně stanovena ve výši 10 %, jak tomu bylo do 28. února 2001.³

1.2. Funkce daní

Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Daním se přisuzují funkce:

- **Funkce fiskální** resp. alokační – uplatňuje se tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů.

² KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 2010. s.15-16.

³ ŠRÁMKOVÁ, D. a kolektiv, *Celní správa ve funkčním pojetí*. 2012. s.106.

- **Funkce redistribuční** – je důležitá proto, že lidé nepovažují rozdělení důchodu a bohatství vzniklých fungováním trhu za spravedlivé. Veřejné finance mají za úkol přesunout část důchodů a bohatších jedinců k chudším.
- **Funkce stabilizační** – znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability.⁴

V literatuře se často uvádí jako nejdůležitější funkce daní tzv. **fiskální funkce**, již se rozumí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou potom financovány veřejné výdaje.⁵

1.3. Třídění daní

Daně lze třídit z různých hledisek. Jedno z nejzákladnějších rozlišení daní je podle vazby na důchod poplatníka na daně přímé a nepřímé.

Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný ekonomický subjekt. Daně jsou adresné a přihlížejí k majetkové či důchodové situaci osoby. Jedná se o daně z důchodu a daně majetkové, případně o daně z hlavy.

Daně nepřímé jsou placeny a vybírány v cenách zboží, převodů a pronájmů. Daně nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci osoby, jsou vyměřeny ve stejné výši jak pro osoby s vysokými i nízkými příjmy či bohatstvím. Daně jsou neadresné. Daně nepřímé dělíme na všeobecné a akcízy.⁶

Podle předmětu můžeme daně třídit na:

- **daně důchodové** - které zdaňují různé druhy příjmy např. mzdu, zisk, úrok apod.,
- **daně spotřební** - univerzální, mezi které řadíme např. daň z přidané hodnoty a daně specifické (selektivní) na určité druhy zboží,
- **daně majetkové** - zdaňují majetek movitý či nemovitý,

⁴ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 16.

⁵ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2009. s.16-17.

⁶ ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 49.

- **daně z hlavy** - předmětem daně je sám subjekt. Tato daň měla zpravidla charakter tzv. paušální daně. Tyto daně se v klasické podobě v posledním století nevyužívaly.⁷

Třídění podle charakteru veličiny, z níž se daň platí, na daně kapitálové, jedná se o daň uloženou na stavovou veličinu. Stavová veličina se zajišťuje k určitému okamžiku (dni, měsíci, roku). Může se jednat např. o množství zboží na skladě, stav nemovitého majetku. Na běžné daně, které jsou uloženy na tokovou veličinu. Toková veličina se zjišťuje za časový úsek, jako je rok, měsíc apod.⁸

Podle vztahu k platební schopnosti poplatníka se třídí na daně osobní, jsou to daně adresné a mají vztah ke konkrétnímu poplatníkovi tím, že zohledňují jeho platební schopnost. Daně in rem tzn. z věci, které se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka. Mezi tyto daně patří např. majetkové daně, spotřební daně.⁹

Dle daňových teorií je považován za dobrý daňový systém ten, který respektuje určité daňové principy. Daně by měly být pokud možno:

- **spravedlivé** - měly by respektovat schopnost poplatníka zaplatit a respektovat jeho užitek ze zdanění ve vztahu ke spotřebě veřejných statků,
- **efektivní** - náklady na daňový systém by měly být co nejnižší a daně by neměly způsobovat nadměrné daňové břemeno. Při zvyšování daní dochází ke snížení reálného příjmu obyvatelstva, které potom musí vynaložit větší úsilí k udržení si stávající životní úrovně,
- **právně perfektní a průhledné** - čím perfektnější daňové zákony, tím nižší riziko jejich legálního obcházení a snížení daňové povinnosti z důvodů nejasnosti formulací a výkladů daňového zákona.¹⁰

1.4. Historie daní

Z historického hlediska se daně vyvíjely současně s rozvojem společnosti. Základní myšlenka zdanění, dotovat pokladnu pro panovníka – dnes státní rozpočet, zůstává

⁷ PEKOVÁ, J., *Veřejné finance – úvod do problematiky*. 2005. s. 329.

⁸ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 21.

⁹ KUBÁTOVÁ, K., VÍTEK, L., *Daňová politika- teorie a praxe*. 1997. s. 15.

¹⁰ PEKOVÁ, J., *Veřejné finance – úvod do problematiky*. 2005. s. 330.

nezměněna po staletí. Mění se však struktura daňové soustavy, která se uzpůsobuje aktuálním potřebám států. Od dob Rakouska – Uherska do dnešní doby proběhly čtyři výrazné daňové reformy.¹¹

1.5. Historický vývoj spotřebních daní

Vznik daní je úzce spjat se vznikem organizovaných států, se vznikem peněžního hospodářství. Historie daní je z tohoto důvodu velmi bohatá. Dokonce již v Bibli je možno nalézt o daních zmínku jako o „...desáté části úrody, která má být ponechána stranou pro potřeby kněžstva. V otrokářské společnosti jsou příjmy, které mají charakter daní, pouze příležitostným zdrojem rozpočtu panovníka. Daně hrají v ekonomice pouze druhořadou roli, jsou většinou vybírány v naturální podobě. V období feudalismu mají odvody daňového charakteru podpůrnou roli v rámci příjmu rozpočtů. S vývojem začínají mít daně peněžní charakter. Rovněž se vznikem feudálních měst vzniká tzv. mocenský feudalismus, kdy výnos „nepřímých“ daní připadá panovníkovi a výnos plynoucí s „přímých“ daní náleží šlechtě a jeho výše je předmětem jednání stavovských sněmů.¹²

V českých zemích ve 12. století existují již první majetkové daně i výnosové daně. V roce 1534 se začíná vybírat daň z obratu, která má nahradit daně z majetku. Pro velký odpor městy je však záhy zrušena. Důsledky třicetileté války jsou patrné ve zvyšování daní i v českých zemích. Akcízy (nepřímé daně) postihují i sýr nebo máslo.¹³

V období liberalismu je snaha minimalizovat zásahy státu do ekonomiky (což by odpovídalo nízkému daňovému zatížení), ale v tomto období prudce vzrůstá úloha státu (ten potřebuje na financování zvětšujícího se počtu oblastí, do kterých zasahuje, více finančních prostředků, což působí protisměrně na zvyšování daňového břemene). Daně již mají charakter pravidelných plateb, jsou povinné pro všechny ekonomické subjekty, jsou všeobecné a tvoří hlavní zdroj příjmů rozpočtů státu. Vznikají první ucelené daňové soustavy.

¹¹ VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky: historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 2001. s. 87.

¹² ŠÍROKÝ, J., *Daňová teorie pro inženýrské studium*. 1996. s. 14.

¹³ Tamtéž, s. 15.

Přelom 19. A 20. století – v Rakousku i nadále zůstala všeobecná daň potravní. Z ní jsou postupně některé výrobky vyjmuty a podrobeny samostatné dani (lív, pivo, víno a olej). Značná je cukerní daň, jejíž sazby jsou v té době nejvyšší v Evropě. Důležitým finančním zdrojem zůstávají cla, která jsou i významným nástrojem obchodní politiky. Poměr přímých a nepřímých daní na celkových daňových výnosech je v roce 1913 40:60 ve prospěch nepřímých daní.

Období mezi dvěma světovými válkami - po osamostatnění republiky jsou zavedeny nové poplatky mající charakter daně. V předmnichovské republice došlo k vydání jednotného zákona o přímých daních až v r. 1927. Doté doby trvala konsolidace přímého zdanění vyplývajícího z nejednotné úpravy v Čechách a na Slovensku. Nový zákon převzal zhruba úpravu rakouskou, kterou zdokonalil a doplnil novými sazbami. V dalším období došlo v Československu jen k méně závažným změnám spotřebních daní. Byla zavedena všeobecná daň nápojová, ze které byla později vyjmuta daň u piva a podrobena samostatné úpravě. Dočasně byla vybírána daň z vína v láhvích, později dávka ze šumivého vína jako daň luxusní. Hospodářská krize vedla ke vzniku dalších spotřebních daní (ze žárovek, z droždí, z umělých jedlých tuků aj.).¹⁴

Daleko největší výnos ze spotřebních daní měl tabákový monopol. Bylo to dokonce více, než kolik se vybralo z ostatních nepřímých daní dohromady.

V Československu byla zavedena daň z obratu v r. 1920, nejprve s jednocentní sazbou, poté se sazbou 2 % a ve 30 - tých letech se sazbou 3%. Dani byly podrobeny dodávky, podnikatelské výkony služeb a pronájmy movitých věcí. Později byl předmětem daně i dovoz z ciziny.

Období po II. světové válce:

40. až 60. léta – kladen důraz na stabilizační funkci daní. V tržních ekonomikách roste daňové zatížení.

70. léta – začíná se projevovat tendence zvyšování podílu nepřímých daní na celkových daňových výnosech.¹⁵

¹⁴ ŠIROKÝ, J., *Daňová teorie pro inženýrské studium*, 1996. s. 17.

¹⁵ Tamtéž, s. 18.

1.6. Daňový systém po roce 1989

Československo začalo po roce 1989 razantně uskutečňovat přechod z centrálně plánované ekonomiky na tržní ekonomiku. Nezbytnou součástí této reformy byly i daňová reforma. Začala již během roku 1990 některými opatřeními v daňových zákonech a vyvrcholila v roce 1993.

Cílem daňové reformy po roce 1989 bylo:

- vytvořit systém daní odpovídající tržnímu prostředí, na zásadě spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti
- omezit přerozdělování mezi, subjekty,
- snížit neúnosnou daňovou kvótu,
- snížit daně podniků, posílit daně nepřímé a daně od jednotlivců,
- zavést nové daně: DPH a globální osobní důchodovou daň, osamostatnit příspěvky na sociální zabezpečení,
- vytvořit moderní správu daní na zákonném základě, omezit daňové úniky.¹⁶

1.7. Spotřební daně v České republice po 1. 1. 1993

Reformou provedenou k 1. 1. 1993 došlo ke zrušení daně z obratu. Místo této daně jsou zavedeny daň z přidané hodnoty a spotřební daně. V reformě se již odráží počátek harmonizačního procesu s Evropskou unií.

Reforma daňové soustavy se začala připravovat již po roce 1989. Přestože došlo k úpravě do původní daňové soustavy z období před listopadem 1989, které umožnily používat v prvním období realizace komplexní ekonomické reformy, byly již v polovině roku 1990 zahájeny práce na daňové reformě, jejímž cílem bylo vytvoření zcela nové daňové soustavy.¹⁷

¹⁶ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2009. s. 14-15.

¹⁷ ŠOUREK, S., TUREK, K., BĚHAN, P., *Nová daňová soustava od 1. 1. 1993*. 1993. s.11.

Výsledkem byla daňová reforma z roku 1993. Cílem daňové reformy bylo:

- odstranění prvků třídní diskriminace,
- posílení optimálního respektování daňových zásad (spravedlnosti, schopnosti platit daň, fiskální výtěžnosti, neutrality v působení na rozhodování ekonomických subjektů o alokaci zdrojů, právní perfektnosti, korektnosti, daňové jistoty, administrativní proveditelnosti, minimální administrativní náročnosti a minimalizace nákladů),
- sjednocení pravidel pro výpočet,
- posílení principu spravedlnosti,
- posílení využívání nepřímých spotřebních daní,
- přiblížení konstrukce daní a daňového zatížení stavu v zemích Evropské unie,
- využití převážně univerzálních typů daní,
- postupné snižování daňového zatížení subjektů a ukazatelů daňové kvóty,
- rozšíření předmětu daní a omezení daňové úlevy a osvobození.¹⁸

1.8. Harmonizace spotřebních daní v EU

Harmonizační proces v oblasti akcízů (spotřebních daní) vychází z čl. 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, který opravňuje Radu EU přijímat rozhodnutí směřující ke sladění právních předpisů týkajících se i akcízů. Důvodem pro sjednocení systému zdaňování vybraných komodit spotřebními daněmi bylo podpoření spravedlivé hospodářské soutěže mezi jednotlivými státy EU, protože rozdílná daňová zátěž subjektů napříč jednotlivými členskými státy EU by zcela jistě vedla k narušení hospodářské soutěže.

Na začátku harmonizačního procesu bylo zásadním problémem stanovit okruh výrobků, které by byly podrobeny akcízům a které by byly osvobozeny od této daně. Dále byla diskutována pravidla pro dopravu výrobků a oběh dokladů po území EU. **Směrnice 92/12/EHS z 25. 2. 1992** stanovila obecný režim pro výběr daně, upravila podmínky pro výrobu, zpracování, držení a přepravu vybraných výrobků, zavedla tzv. „autorizované daňové sklady“, mezi kterými se mohou vybrané výrobky pohybovat po celém území EU bez povinnosti platit daň. Tato směrnice byla zrušena **Směrnici**

¹⁸ PEKOVÁ, J., *Věřejné finance, úvod do problematiky*. 2005. s. 297.

2008/118/EHS, která obsahuje obecnou úpravu spotřebních daní. Tato směrnice zavádí ustanovení o elektronickém správním dokladu při přepravě zboží, který by měl nahradit klasický „papírový“ průvodní doklad. Elektronický systém byl vytvořen na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.¹⁹

¹⁹ ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*. 2013. s. 185.

2. Spotřební daně

2.1. Spotřební daně v ČR

Spotřební daně patří historicky mezi nejstarší daně a již od dob svého vzniku vždy představovaly významný zdroj příjmů pro státní pokladnu. Jsou stejně jako daň z přidané hodnoty daněmi nepřímými, svým pojetím se však od univerzální daně z přidané hodnoty v mnohém liší. Důvodem jejich uplatnění je zejména přínos pro státní rozpočet. Jde přitom o velmi stabilní a relativně dobře odhadnutelný zdroj díky nízké cenové a důchodové pružnosti poptávky u většiny výrobků, které této dani podléhají. Dále lze uvést důvody zdravotní nebo ekologické, neboť jde často o výrobky, jejichž spotřeba negativně ovlivňuje zdravotní stav obyvatelstva nebo nepříznivě působí na životní prostředí. Největší podíl na výnosu spotřebních daní má daň z minerálních olejů, druhou výnosově významnou je daň z tabákových výrobků, další je daň z lihu, daň z piva a jen zanedbatelný je výnos daně z vína a meziproduktů.²⁰

V rámci EU jsou spotřební daně harmonizovány podobně jako všeobecná daň ze spotřeby – daň z přidané hodnoty. Směrnicemi EU je pevně stanoveno, co povinně musí být předmětem spotřebních daní a co lze od spotřební daně osvobodit, pro jednotlivé skupiny zboží jsou zároveň stanoveny minimální sazby daně, jejichž výši Česká republika splňuje.

Stejně jako daň z přidané hodnoty ani spotřební daně zpravidla nenese výrobce nebo dovozce zboží (ten je pouze plátcem daně), ale konečný spotřebitel, který spotřební daň zaplatí v ceně zboží. Způsobem výběru se však spotřební daně od daně z přidané hodnoty liší, neboť povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká při uvedení do volného daňového oběhu (typicky při opuštění daňového skladu). Jde tedy o daně, které se **uplatňují pouze jednou**. Spotřební daně jsou však zároveň **součástí základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty**, což jejich ekonomický dopad ještě zvyšuje.²¹

²⁰ BAKES, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 2012. s. 183.

²¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2012*. 2012. s. 251.

2.2. Úprava spotřebních daní v České republice

Spotřební daně jsou v České republice upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Česká republika přijala koncepci jednoho zákona členěného podle jednotlivých druhů spotřebních daní. Tento zákon nahradil původní zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů byl až do současnosti mnohokrát novelizován. Je to dynamický právní předpis, který reflektuje veřejný zájem např. v poslední době stále více zdůrazňovaný boj proti daňovým únikům. Hlavním cílem novelizací patří především úpravy sazeb daní, opatření k zamezení daňových úniků a sbližování právního režimu s režimem Evropské unie.²²

2.3. Plátcí daně

Plátcem daně je právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, kterým vznikla při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat nebo zaplatit. Dále jsou to osoby, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při dovozu, při použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely než na které se osvobození vztahuje (§ 9 odst. 3 písm. b ZSD). Při skladování nebo dopravování vybraných výrobků ve větším množství než je povoleno pro osobní spotřebu.²³

2.4. Podmíněné osvobození od daně

Podmíněné osvobození od spotřebních daní má dočasný charakter na rozdíl od osvobození od daně dle §71 ZSD, které má charakter osvobození trvalý. Nachází-li se vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, znamená to pro oprávněného držitele vybraných výrobků odklad povinnosti spotřebních daní přiznat, vyměřit a zaplatit do doby uvedení do volného daňového oběhu.

²² SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 13-15.

²³ Dle § 4 odst. 1 ZSD

Vybraný výrobek je v režimu **podmíněného osvobození** od daně po dobu:

- a) umístění výrobku v daňovém skladu,
- b) doprava mezi daňovými sklady,
- c) přeprava výrobku z daňového skladu oprávněnému příjemci.²⁴

2.4.1. Daňový sklad

Daňovým skladem je prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá vybrané výrobky.²⁵

Povolení k provozování daňového skladu vydává na základě návrhu místně příslušný celní úřad. Návrh musí mj. obsahovat název provozovatele daňového skladu, jeho sídlo a IČO plátce, technickou dokumentaci a popis daňové skladu, způsob zajištění daně, název a účel užití vybraných výrobků, předpokládané určení prodávaných vybraných výrobků (zda budou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně, uvedeny do volného daňového oběhu apod.).²⁶

Provozovatel daňového skladu je za stanovených podmínek v povolení k provozování daňového skladu oprávněn přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Aby bylo možné tyto výrobky přijmout v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, musí být dopraveny z jiného daňového skladu, to i v případě, že se nachází v různých členských zemích EU. Vybrané výrobky fyzicky umístěné v prostoru daňového skladu, jsou podmíněně osvobozeny od spotřební daně až do okamžiku uvedení do režimu volného daňového oběhu.

2.4.2. Oprávněný příjemce

Je právnická nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravované z jiného členského státu, oprávněný příjemce je daňový subjekt.²⁷

²⁴ Dle § 19 odst. 1 ZSD

²⁵ Dle § 3 písm. g) ZSD

²⁶ Dle § 20 ZSD

²⁷ Dle § 3 písm. i) ZSD

Držitel povolení oprávněného příjemce je oprávněn přijmout jednou § 23 ZSD nebo opakovaně přijímat § 22 ZSD vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, odeslané výhradně z daňového skladu umístěného v jiném členském státě EU. Povolení je vydáno na základě podání návrhu místně příslušnému celnímu úřadu. V návrh musí být uvedeny náležitosti uvedeny v § 22 a § 23 ZSD.

Oprávněný příjemce nemůže vybrané výrobky skladovat v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V okamžiku přijetí těchto vybraných výrobků dojde k ukončení dopravy a uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Po uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu dojde k úhradě spotřební daně dle §76 ZSD.

Výrobky ve volném daňovém oběhu mohou být následně dopraveny do jiného členského státu EU a plátce má nárok na vrácení spotřební daně. O vrácení si požádá u příslušného celního úřadu, musí splnit podmínky dle §14 ZSD.

2.4.3. Doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně

Jedná se o vybrané výrobky, které nejsou zatíženy spotřební daní. S jejich přepravou je spojeno riziko vzniku daňového nedoplatku. Aby toto riziko bylo minimalizováno a zároveň, aby celý proces schvalování dopravy, její následná kontrola na cestě a proces ukončení přepravy byl zjednodušen, byl s účinností od 1. dubna 2010 zaveden elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani v rámci EU – EMCS (Excise Movement and Control System). Provozovatel odesílajícího daňového skladu nebo oprávněný odesílatel vyhotoví v zemi odeslání zápis do tohoto systému, kde jsou vybrané výrobky po celou dobu dopravy pod kontrolou příslušných celních úřadů a následně po přijetí a kontrole dodaného zboží, provede oprávněný příjemce ukončení dopravy v tomto systému. Pokud by během dopravy došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem porušení režimu.²⁸

²⁸ Dle § 30 ZSD

2.4.4. Zajištění daně

Daň se zajišťuje, aby nedošlo k jejímu nezaplacení a tím k daňovému úniku. Zajištění daně může být poskytnuto:

- *složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený správcem daně, přičemž složiteli nevzniká nárok na úrok ze složené částky,*
- poskytnutí jistoty, kterou přijal správce daně.

Správce daně použije zajištění daně na úhradu daně, pokud daň není zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti.²⁹

Další **zajištění daně** se váže na provozování **daňového skladu**:

- a) Pokud provozovatel provozuje pouze jeden daňový sklad, zajištění činí nejvýše 40 000 000 Kč.
- b) Pokud provozovatel provozuje více než jeden daňový sklad, zajištění činí nejvýše 120 000 000 Kč.³⁰

V obou případech musí být daň zajištěná složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet zřízeným správcem pro zajištění daně.

2.5. Volný daňový oběh

Jsou-li vybrané výrobky vyjmuty z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a to i protiprávně, hovoříme o nich jako o výrobcích uvedených do volného daňového oběhu.³¹ Po vynětí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně vznikne povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Daňový subjekt, který uvedl vybrané výrobky do volného daňového oběhu, je povinen podat daňové přiznání ke spotřební dani a následně spotřební daň zaplatit.

²⁹ Dle § 21 odst. 1, 4 ZSD

³⁰ Dle § 77 odst. 1, 2 ZSD

³¹ Dle § 3 písm. l) ZSD

2.5.1. Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit

Při propuštění vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území ČR vzniká povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit. U dovozu vybraných výrobků z třetích zemí vzniká tato povinnost dnem vzniku celního dluhu. Při uvedení vybraných výrobků do režimu podmíněného osvobození od daně tato povinnost nevzniká.³²

2.5.2. Osvobození od daně

Osvobození od daně se vztahuje např. na příležitostné dovozy zboží v osobních zavazadlech cestujících, zboží dovozené na území ČR pro ozbrojené síly států, které jsou členy Organizace Severoatlantické smlouvy s výjimkou ozbrojených sil ČR, dále zboží dovezené mezinárodními organizacemi za podmínek stanovených v mezinárodních úmluvách.³³

2.5.3. Doprava vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu

I přesto, že u vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu byla daň již vybrána, jsou i nadále předmětem sledování správce daně. Právnická nebo fyzická osoba odebírající vybrané výrobky z jiného členského státu EU pro účely podnikání (ne pro osobní spotřebu § 4 odst. 5 ZSD) je povinna před odebráním těchto vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě se registrovat jako plátce daně.

Pro dopravu vybraných výrobků již uvedených do volného daňového oběhu nejsou použity žádné elektronické systémy jako v případě dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (EMCS). Vybrané výrobky ve volném daňovém oběhu lze dopravovat se zjednodušeným průvodním dokladem. Podle § 30 ZSD se **zjednodušený průvodní doklad** použije, jedná-li se o dopravu z jiného členského státu EU a naopak, mezi dvěma členskými státy přes daňové území České republiky nebo z daňového území České republiky přes území jiného členského státu zpět na území České republiky.³⁴

³² Dle § 9 ZSD

³³ Dle § 11 ZSD

³⁴ Dle § 30 ZSD

Jedná-li se o dopravu vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě, která má být ukončena na daňovém území České republiky, je odběratel povinen informovat správce spotřební daně o zahájení dopravy a zajistit daň. Zajištění daně odpovídá výši daňové povinnosti, která by při uvedení do volného daňového oběhu vznikla. Daň je zajištěna převodem nebo složením finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený správcem daně. Po ukončení dopravy může být poskytnuté zajištění spotřební daně, se souhlasem daňového subjektu odběratele, použito pro zaplacení spotřební daně nebo jej správce daně vrátí daňovému subjektu, ale až poté co splní svoji daňovou povinnost a zaplatí spotřební daň.³⁵

*Vzor zjednodušeného průvodního dokladu a jeho náležitosti jsou uvedeny v příslušném předpisu Evropské unie.*³⁶ Zjednodušený průvodní doklad se skládá ze 3 listů, z nichž první vyhotovení je určeno pro dodavatele (odesílatele), druhý pro příjemce a třetí vyhotovení slouží pro zaslání potvrzeného dokladu zpět dodavateli (příjemci). Tomuto tématu se budu více věnovat v kapitole nároku na vrácení spotřební daně.

2.5.4. Nárok na vrácení spotřební daně

Existují dvě možnosti, kdy vzniká plátcí nárok na vrácení daně. Toto právo lze uplatnit při propuštění vybraných výrobků do režimu vývozu nebo v souvislosti s dopravou vybraných výrobků uvedených v tuzemsku do volného daňového oběhu do jiného členského státu. V případě vývozu musí plátce prokázat výstup vybraných výrobků z daňového území Evropské unie.

Ve druhém případě musí plátce před odesláním vybraných výrobků oznámit správci daně, že bude uplatňovat nárok na vrácení zaplacené daně. Vybrané výrobky musí být dopravovány se zjednodušeným průvodním dokladem, potvrzený doklad od příjemce spolu s dokladem o zaplacení daně v členském státě určení bude dalším podkladem k vrácení daně. V případě, že vybraný výrobek není ve státě určení předmětem daně, musí příslušný orgán vystavit odesílateli doklad o této skutečnosti.³⁷

³⁵ Dle § 29 odst. 1,2,3 ZSD

³⁶ Dle § 30 odst. 5 ZSD

³⁷ Dle § 14 ZSD

3. Spotřební daň z lihu

3.1. Základní pojmy

V současné době se zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „tento zákon“) skládá se sedmi částí. Ve své práci se budu věnovat především problematice týkající se spotřební daně z lihu.

V první části tohoto zákona najdeme obecná ustanovení týkající se všech spotřebních daní. Spotřebními daněmi tzv. selektivními daněmi ze spotřeby jsou:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproductů a
- daň z tabákových výrobků.³⁸

Ekologické daně jsou:

- daň ze zemního plynu,
- daň z pevných paliv,
- daň z elektřiny.

3.1.1. Předmět daně z lihu

- předmět daně je líh (etanol) včetně neodděleného lihu uvedený pod kódy nomenklatury 2207 a 2208, který vznikl kvašením a je obsažen ve výrobcích v množství minimálně 1,2 % objemových etanolu,
- předmětem daně je líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené po kódy nomenklatury 2203,2204,2205,2206, pokud celkový obsah lihu činí více než 1,2 % objemových etanolu,
- výrobky pod kódy nomenklatury 2204,2205,2206, pokud celkový obsah lihu činí více než 22% objemových etanolu,³⁹

³⁸ Dle § 1 odst. 2 ZSD

³⁹ Dle § 67 ZSD

Rozdělení kódu nomenklatury:

2204 – víno s čerstvých hroznů, včetně vína obohaceného alkoholem,

2205 – vermut a ostatní víno z čerstvých hroznů, připravené pomocí aromatických bylin nebo jiných aromatických látek

2206 – ostatní kvašené (fermentované) nápoje (např. medovina); směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených (fermentovaných) nápojů s nealkoholickými nápoji, jinde neuvedené ani nezahrnuté,

2207 – zahrnuje etylalkohol nedenaturovaný s obsahem alkoholu 80 % objemových nebo více, etylalkohol a ostatní destiláty, denaturované, s jakýmkoli obsahem alkoholu,

2208 – etylalkohol nedenaturovaný s obsahem alkoholu nižším než 80 % objemových – destiláty, likéry a jiné lihové nápoje.⁴⁰

Dle § 3 písm. o) zákon o SPD - kód nomenklatury v Nařízení Rady o tarifu, statistické nomenklatuře a Společném celním tarifu platném k 1. 1. 2002.

3.1.2. Základ daně z lihu

Základem daně je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa.⁴¹

3.1.3. Sazby daně z lihu

Sazby daně jsou stanoveny takto:

⁴⁰ *Celní správa*. [online].CS.2014, [cit.2014-12-12]. Dostupné z:www. cs.mfcr.cz.

⁴¹ Dle § 69 ZSD

Tabulka č. 1 Sazby daně z lihu⁴²

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

Podle Směrnice rady 92/84/EHS je minimální sazba spotřební daně z lihu stanovena na 550 EURO na hektolitr čistého alkoholu. Česká republika tuto sazbu převyšuje skoro dvojnásobně. Tato sazba ovšem není v rozporu s unijními předpisy o výši sazby. Členské země, které stanoví sazbu přesahující 1000 EURO, nemusí svou vnitrostátní sazbu snížit pod hranici 1000 EURO. V jednotlivých zemích EU jsou sazby značně rozdílné, nejvyšší sazby daně z lihu jsou ve skandinávských zemích.⁴³

3.1.4. Vznik povinnosti daň z lihu přiznat a zaplatit

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká:

- a) dnem zjištění překročení stanovených norem ztrát lihu, při výrobě a oběhu lihu,
- b) dnem zjištění neoprávněného odejmutého lihu z výrobního procesu, ze zásob nebo při dopravě,
- c) dnem zjištění neoprávněné regenerace lihu,
- d) dnem nabytí prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu, který byl vyroben bez povolení,
- e) v případě ukončení činnosti, nejpozději jeden den před podáním žádosti o výmaz z obchodního rejstříku nebo žádosti o zrušení živnostenského

⁴² Dle § 70 odst. 1 ZSD

⁴³ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2013. s. 193, 374 .

oprávnění, daňová povinnost se týká všech výrobků podléhajících dani, jež jsou k tomu dni ve vlastnictví plátce.⁴⁴

3.1.5. Plátcí daně z lihu

Plátcí daně z lihu jsou osoby, které nakoupí nebo dovezou líh a lihové výrobky osvobozené od daně (líh určený k výrobě potravin, léčiv nebo určený jako vzorek pro povinné rozbory, denaturovaný líh), které nakupují nebo dovezou líh osvobozený od daně (líh v látkách určených k aromatizaci), které skladují líh nebo ho uvádějí do volného daňového oběhu (množství, které přesahuje osobní spotřebu), které překročí při výrobě nebo oběhu lihu stanovené normy ztratit.⁴⁵

3.1.6. Zdaňovací období

Za zdaňovací období je považován kalendářní měsíc. Výjimku tvoří výrobky, které jsou předmětem dovozu.⁴⁶

3.1.7. Daňové přiznání a splatnost daně

- plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání za každou zdaňovanou komoditu zvlášť, do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období,
- *při dovozu se daňové přiznání považuje celní prohlášení, jímž je navrženo propuštění do příslušného celního režimu,*
- dodatečné daňové přiznání na snížení daně nebo na zvýšení uplatněného nároku lze podat nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání, dodatečné daňové přiznání nelze uplatnit u dovážených vybraných výrobků,

Daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, pokud tento zákon u ostatních daní nestanoví jinak.

Daň vybíraná při dovozu vybraných výrobků je splatná ve lhůtě 10 kalendářních dní ode dne, kdy bylo povinné osobě doručeno rozhodnutí o vyměření cla, daní

⁴⁴ Dle § 68 ZSD

⁴⁵ Dle § 66 odst. 1 ZSD

⁴⁶ Dle § 17 ZSD

a poplatků.⁴⁷ Daň z lihu je splatná ve lhůtě **55 dnů** po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.⁴⁸

3.1.8. Trvalé osvobození od daně z lihu

Jedná se obecně o líh, který je používán k dalšímu zpracování a zároveň není určen k přímé osobní spotřebě. Osvobozen je tedy líh:

- který je určen jako surovina pro výrobu potravin, potravních doplňků, látek přidaných, látek určených k aromatizaci potravin a látek pomocných, s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208,
- který je obsažen v čokoládových výrobcích (nesmí přesáhnout 8,5 litru etanolu ve 100kg výrobku) a dalších výrobcích (nesmí přesáhnout 5 litrů etanolu ve 100 kg výrobku), vyjma výrobků pod kódy nomenklatury 2207 a 2208,
- který je určen pro výrobu a přípravu léčiv,
- zvláště denaturovaný kvasný i syntetický – osvobození je podmíněno použitím pouze k definovaným účelům, použité denaturační činidla musí být povolena Ministerstvem zemědělství po dohodě s Generálním ředitelstvím cel a Ministerstvem zdravotnictví,
- *ve výrobcích pod kódy nomenklatury 2207,2208,3301,3302 znehodnocených nebo zničených za přítomnosti správce daně,*
- *ve vzorcích odebraných správcem daně,*
- *ve vzorcích určených pro povinné rozbor,*
- *ve výši technicky zdůvodněných skutečných ztrát (max. však do výše stanovených norem ztrát).⁴⁹*

3.2. Správa spotřebních daní v ČR

Správu spotřebních daní z lihu i ostatních spotřebních daní, vykonávají celní úřady a celní ředitelství, které jsou součástí soustavy orgánů Celní správy ČR. Vrcholným orgánem Celní správy ČR je Generální ředitelství cel. Generální ředitelství cel je podřízeno Ministerstvu financí.⁵⁰ Do konce roku 2003 spravovaly celní orgány

⁴⁷ Dle § 18 odst. 1,2,3,5 ZSD

⁴⁸ Dle § 76 odst. 1 ZSD

⁴⁹ Dle § 71 odst. 1, 2 ZSD

⁵⁰ §1 odst. 1 zákona č.185/2004 Sb., o Celní správě České republiky

spotřební daně pouze v souvislosti s dovozem a vývozem zboží. Od roku 2004 přešla správa spotřebních daní kompletně na celní orgány.⁵¹

⁵¹ ŠRÁMKOVÁ, D. a kolektiv, *Celní správa ve funkčním pojetí*. 2012. s. 125.

4. Povinné značení lihu

Značení lihu je v České republice upraveno zákonem č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu. Povinnému značení podléhá líh a výrobky s obsahem lihu 15 % a více prodávané ve spotřebitelském balení o objemu 0,06 litru a větší (ve skle do 3 litrů, v plastu do 1 litru). Vyroběný nebo dovezený líh ve spotřebitelském balení musí být označen kontrolní páskou nejpozději v okamžiku jeho uvedení do volného daňového oběhu. Do volného daňového oběhu uvádí líh výrobce lihu, dovozce lihu nebo provozovatel daňového skladu, který nabytí líh v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Líh lze značit pouze na místě, které je v registraci osoby povinné značit líh uvedené jako místo značení a je vybaveno sledovacím zařízením.

Od povinného značení lihu je v České republice osvobozen:

- alkohol s objemem nižším než 15 %,
- spotřebitelské balení menší než 0,06 l,
- líh osvobozen od spotřební daně,
- líh, který je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně,
- dovezen pro osobní potřebu fyzické osoby.

Výrobky s obsahem lihu, které jsou určeny pro vývoz z ČR do třetích zemí, dopravované do jiného členského státu EU v podmíněném osvobození od spotřební daně nebo ve volném daňovém oběhu povinnému značení nepodléhají. Tato skutečnost musí být uvedena v jednotném správním dokladu, elektronickém průvodním dokladu nebo v písemném oznámení před zahájením dopravy a následně potom ve zjednodušeném průvodním dokladu.⁵²

4.1. Kontrolní pásky

Kontrolní páska je tištěna na ceninovém papíru, kterou vydává Generální ředitelství cel. Příjem z prodeje kontrolní pásky je příjmem státního rozpočtu. Prodejní cena stanovena vyhláškou č. 334/2013 Sb. je 0,44 Kč. Kontrolní páska nově od 1. prosince 2013 obsahuje QR kód, který je čitelný aplikacemi v mobilních telefonech nebo speciální

⁵² Dle § 9-11 ZPZL

čtečkou. Mimo tento kód páska obsahu dvanáctimístný evidenční kód, kdy na prvních čtyřech pozicích je uvedeno registrační číslo osoby povinné značit líh, na páté až osmé pozici datum objednávky kontrolních pásek, devátá až dvanácté pozice údaj pro stanovení základu spotřební daně. Na závěr je na pásce osmimístný kód, který je vždy přiřazen pouze jedné kontrolní pásce. Kontrolní páska musí být na lahvi umístěna tak, aby při otevření došlo k roztržení pásky, aby nemohla být opětovně použita. Kontrolní páska má pouze evidenční funkci, není na ní vázaná povinnost přiznat daň. Tato povinnost nastává s uvedením lihovin do volného daňového oběhu.⁵³

4.2. Registrace osoby povinné značit líh

Všechny osoby, které mají povinnost značit líh, jsou povinny se registrovat. Přihláška k registraci se podává elektronicky a musí obsahovat údaje o povolení nebo oprávnění nakládání s lihem, místo značení lihu, vybavenost sledovacím zařízením (rozumí se tím kamerový systém).

Důležitou podmínkou k registraci je složení **kauce**. Výše kauce je přímo vázána na množství odebraných kontrolních pásek v jednom kalendářním roce. Kauce může být ve výši:

- 500.000 Kč k převzetí 25.000 ks kontrolních pásek,
- 5.000.000 Kč k převzetí 25.001 ks a více kontrolních pásek.

Kauci je možné poskytnout složením částky na účet správce daně nebo formou bankovní záruky. Bankovní záruka musí být poskytnuta na dobu určitou a ne kratší než 2 roky.⁵⁴

4.3. Distributor lihu

V prosinci 2013 vstoupil v platnost zákon č. 307/2013 o povinném značení lihu, jako reakce na vzniklou metylalkoholovou aféru z podzimu roku 2012, kdy zemřelo několik desítek lidí po konzumaci toxického alkoholu obsahujícího metanol. V praxi to znamená složení 5.000.000 Kč kauce pro všechny společnosti, jejichž činnost spočívá v nákupu a v následném prodeji nebo jiném převodu lihu dalším subjektům. Osoba

⁵³ Vyhláška č.334/2013 Sb., k provedení některých ustanovení zákona o povinném značení lihu.

⁵⁴ Dle §16- 19 ZPZL

povinná značit líh a distributor lihu jsou povinni prodávat líh jen osobám registrovaným k povinnému značení lihu nebo registrovanému distributorovi lihu nebo konečnému prodejci lihu.

5. Dovoz zboží z třetích zemí

5. 1. Základní pojmy

V následující kapitole své bakalářské práce se budu zabývat vymezením základních pojmů dovozu zboží. Vycházím ze základních celních předpisů, které se k této problematice vztahují. Samozřejmě bych zde měla zmínit i problematiku vývozu zboží, ale vzhledem k tomu, že tuto bakalářskou práci věnuji především dopadům dovozu vybraných výrobků, se problematice vývozu věnovat nebudu.

Základními právními předpisy Evropské unie (EU) upravujícími celní problematiku dovozu a vývozu zboží jsou:

- nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů,
- nařízení Komise (EHS) č. 2454/1993 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon ČNR č. 13/1993 Sb. – celní zákon.

5.1.1. Dovoz zboží

Dovozem zboží se podle celních předpisů rozumí dopravení zboží ze třetích zemí na jednotné celní území Společenství. Celní území společenství je vymezeno v čl. 3 nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů. Momentem překročení hranice Evropské unie tj. vstupem zboží na území Společenství, podléhá toto zboží celnímu dohledu a může být podrobena kontrole celních orgánů. Celní dohled trvá do doby propuštění zboží do navrhovaného režimu. Osoba, která zboží dovezla nebo od přepravce převzala, je povinna ve stanovené lhůtě zboží předložit celnímu úřadu. Od tohoto momentu je zahájeno celní řízení.

5.1.2. Celní řízení

Osoba, která zboží dovezla nebo zástupce firmy, předloží celnímu úřadu celní prohlášení s navrhovaným celním režimem, do kterého chce zboží propustit. Spolu s tímto prohlášením musí podat všechny potřebné doklady, které jsou nutné

k propuštění zboží do navrhovaného celního režimu. Písemné celní prohlášení musí být podáno

na tiskopise odpovídajícím úřednímu vzoru.⁵⁵ Při zahájení celního řízení může celní úřad nařídit kontrolu zboží. Nemusí se jednat jen o fyzickou kontrolu samotného zboží, ale i kontrolu účetních dokladů předložených se zbožím, pravost těchto dokladů, kontrolu dopravního prostředku přepravující zboží. Výsledkem celního řízení je propuštění zboží do jednoho z celních režimů na území Evropského společenství.

Nejčastějším režimem je režim **volného oběhu**. Režim volný oběh se používá za předpokladu, že zboží bude v EU dovozcem spotřebováno nebo prodáno. Nepředpokládá se jeho návrat zpět do zahraničí. Propuštěním zboží do tohoto režimu se zahraniční zboží stává zbožím Evropského společenství.⁵⁶

Mimo režim volného oběhu rozlišujeme tyto celní režimy:

- tranzit;
- uskladňování v celním skladu;
- aktivní zušlechťovací styk;
- přepracování pod celním dohledem;
- dočasné použití;
- pasivní zušlechťovací styk.
- vývoz.⁵⁷

Celní hodnota - je nejčastěji skutečně placená cena za zboží uvedená v korunách nebo cena, která má být za zboží zaplácena. Celní hodnota je tedy základem pro výpočet cla. Cla dělíme na valorické, přidané a antidampingové. Sazba cla je relativní, tj. stanovená jako % ze základu pro výpočet cla, zároveň je diferencovaná podle druhu a původu zboží.

⁵⁵ Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kapitola 2 čl. 624 bod. 1, 2.

⁵⁶ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2014*. 2014. s. 271.

⁵⁷ Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kapitola 1 čl. 4 bod. 16.

Do základu cla se přidávají některé náklady, které se váží ke zboží a musí být vynaloženy v zahraničí. Ke skutečně placené ceně zboží (nebo ceně, která má být placena) se při určení celní hodnoty při dovozu připočtou:

- náklady na zprostředkování,
- cena nádob a obalů,
- licence,
- doprava na hranice EU,
- pojištění v zahraničí a další náklady.

Celní dluh – při propuštění zboží do režimu volného oběhu vzniká povinnost zaplatit clo popřípadě jiné platby spojené s dovozem zboží ze zahraničí na území EU. Celní dluh se skládá z následujících položek:

- clo
- spotřební daň,
- daň z přidané hodnoty (pouze u neplátců a fyzické osoby),
- zemědělské dávky v rámci zemědělské politiky.

Před propuštěním zboží do navrhovaného celního režimu musí být celní dluh v plné výši zajištěn. Na základě odůvodněné žádosti deklaranta může být zajištění celního dluhu sníženo.

Formy zajištění celního dluhu:

- složením hotovosti – vložením nebo převedením příslušné částky na účet celního úřadu
- soubornou jistotou – ručením k zajištění celního dluhu, který by mohl vzniknout z jedné nebo více operací prováděné jedním dlužníkem,
- jednotlivá jistota – ručení k zajištění celního dluhu, který by mohl vzniknout z jedné operace jedním dlužníkem, použije se **záruční listina** nebo **záruční doklad**,
- zřízením zástavního práva.⁵⁸

⁵⁸Dle § 256 celního zákona

Splatnost celního dluhu - je splatný do 10 dnů od ústního sdělení jeho výše celním úřadem, nebo do 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření cla. Vzniká-li v daném celním režimu celní dluh, zboží obvykle nesmí být do tohoto režimu propuštěno, dokud není celní dluh uhrazen nebo zajištěn ještě před propuštěním do tohoto režimu.

Doklady potřebné pro celní řízení

K celnímu řízení je potřeba předložit celou řadu dokladů, jejichž doložení vyžadují předpisy související s podáním celního prohlášení a následným propuštěním do navrhované režimu. Zároveň i s požadavky, které jsou specifické pro jednotlivý druh dováženého zboží.⁵⁹

Doklady, které jsou předkládány k celnímu řízení, můžeme rozdělit následovně:

- celní doklady (dovozní doklady, T1, INF...),
- přepravní doklady (CMR, Bill of lading, ADR...),
- obchodní a průvodní doklady (faktura, dodací list...),
- doklady o původu zboží (EUR, ATR...),
- speciální doklady (veterinární osvědčení, rostlino-lékařské osvědčení, ochranné známky, licence, laboratorní testy o složení výrobku, výrobní dokumentace, doklad o množství lihu ve výrobku...).

5.1.3. Celní sazebník Společenství

Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží vznikl v roce 1983 jako výsledek snahy národních a nadnárodních organizací o harmonizaci údajů uváděných na obchodních dokumentech tak, aby mezinárodní obchod byl lépe sledovatelný a porovnatelný.

Dne 14. června 1983 byla v Bruselu podepsána Mezinárodní úmluva o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží. Správcem úmluvy byla ustanovena rada pro celní spolupráci, dnes je to její nástupce Světová celní

⁵⁹ SABELOVÁ, L., MATOUŠEK, P. *Clo*. 2007. s. 72-109.

organizace WCO (World Customs Organisation). Tehdejší Československo přistoupilo k úmluvě v roce 1988, v praxi poprvé použito v roce 1989.⁶⁰

Celní sazebník je ve Společenství vydán jako právní předpis – Nařízení rady (EHS) č. 2658/1987 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

Na základě nařízení o společném celním sazebníku byl vytvořen Integrovaný celní sazebník Evropské unie (tzv. „TARIC“), jenž plní úlohu integrovaného nástroje zahrnujícího velké množství pravidel rozličného druhu týkajících se zboží dováženého nebo vyváženého z celního území Evropské unie a integrujícího v sobě např. Harmonizovaný systém a Kombinovanou nomenklaturu.

Evropská komise zajišťuje zavedení, aktualizace, správu a zveřejnění TARICu, zejména podniká kroky nezbytné k integrování celních opatření obsažených v nařízeních Rady EU nebo Evropské komise. Přijaté změny jsou obratem zveřejňovány v elektronickém formátu TARICu přístupném na internetových stránkách EU. Celní sazebník Evropské unie používá pro účely klasifikace zboží Kombinovanou nomenklaturu. Tato nomenklatura vychází z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží.⁶¹

Samotný TARIC není právním předpisem, ale jeho kódy jsou používány pro účely celního prohlášení a statistické výstupy. Ke změnám dochází pravidelně na přelomu každého roku s platností od 1. ledna nového roku. Dne 20. října 2004 bylo sdělením Evropské komise zveřejněno, že v písemné formě vydávání TARICU se již nebude pokračovat a zůstane pouze ve formě elektronické.

Kombinovaná nomenklatura obsahuje více než deset tisíc podpoložek (osmimístné kódy) a vytváří základ společného sazebníku. TARIC dále obsahuje další desetitisíce kódů (dvoumístné kódy nebo přídavné kódy, které se uvádí za osmimístnou podpoložku). Pro účely stanovení celních i daňových sazeb, ke konkrétním druhům zboží je třeba roztrždit systematicky zboží dle jeho funkce, složení, účelu použití

⁶⁰ CHOVANEC, D. *Průvodce celním integrovaným tarifem včetně podrobného popisu číselníků*. 2000. s. 8.

⁶¹ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 2015 s. 308.

a dalších důležitých charakteristik. Ve většině případů zařazování zboží do správné nomenklatury vyžaduje odborné znalosti ve zbožíznalství. Z těchto informací je zřejmé, že správné zařazení zboží patří k jedněm z hlavních problémů při dovozu zboží. Od sazebního zařazení se následně odvíjí výše cla jednotlivých druhů zboží, sazby v případě uplatnění celních kvót, výše antidumpingového cla, výše cla na dovoz zemědělských výrobků – hodnoty zemědělského komponentu, dodatečných cel na cukr, možnost snížení cel v rámci Všeobecného systému preferencí apod.

6. Daňové příjmy ze SPD

Již v kapitole 4. 1. je uvedeno, že spotřební daně jsou významným zdrojem příjmu pro státní pokladnu. Proto je vhodné uvést, jaký objem finančních prostředků byl vybrán v roce 2014 ze spotřebních daní.

Tabulka č. 2 Příjmy roku 2014 z SPD⁶²

	SPD dovoz	SPD vnitrostátní
SPD celkem	44 810,20	93 228 830,40
z vína	1 075,90	293 943,00
z minerálních olejů	8096,7	81 609 601,30
z lihu a lihovin	33 083,00	6 720 315,90
z piva	254,60	4 586 548,20
z tabák.výrobků	2 300	18 422,00

⁶² Celní a daňové příjmy za rok 2014, *Clo - douane*. 2015, č. 49, s. 7.

7. Analytická část

V analytické části se v úvodní části věnuji praktickým dopadům zákona o spotřební dani z lihu a zákona o povinném značení lihu na dovozce doplňků stravy v ČR a v druhé části na několika příkladech ukazují rozdíl ve výkladu zákona o spotřebních daních mezi ČR a Slovenskou republikou na konkrétním případě společnosti, která je mým dlouholetým zákazníkem.

7.1. Charakteristika společnosti

Společnost TML, a.s, byla zapsána do Obchodního rejstříku vedeného u Krajského soudu v Brně dne 16. května 1997. Sídlo společnosti je na ulici Francouzská 379/45, Brno. Právní forma společnosti je akciová společnost, která má jediného akcionáře. Všech 100 ks akcií je kmenových v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 20.000,- Kč /ks tzn. základní kapitál společnosti je 2.000.000 Kč. Systém vnitřní struktury společnosti dle § 396 odst. 1 ZOK je systém dualistický. Statutárním orgánem je představenstvo, které se skládá z předsedy a místopředsedy. Dozorčí rada se skládá z jednoho člena. Společnost zaměstnává 12 pracovníků na hlavní pracovní poměr a sezóně zaměstnává především studenti na dohodu o provedení práce. Společnost se zabývá dovozem a distribucí výrobků zdravé výživy – doplňky stravy. Mezi tyto doplňky stravy můžeme zařadit i bylinné kapky někdy nazývané i jako bylinné extrakty, bylinné tinktury apod. Tyto výrobky následně prodává ve svých třech prodejnách v Brně a Praze. Hlavními odběrateli jsou ovšem ostatní maloobchody zabývající se prodejem zdravé výživy v České republice. Společnost dováží vybrané výrobky převážně z Ruska a Ukrajiny (třetí země) a některých členských zemí EU např. z Estonska, Litvy, Slovenska.

7.2. Předmět dovozu

Společnost dováží bylinné tinktury (směs léčivých bylinek zalitých v alkoholu) v následujících variantách spotřebitelského balení a o následujícím obsahu alkoholu:

- spotřebitelské balení o objemu do 0,06 litru, nad 15% obj. lihu,
- spotřebitelské balení o objemu nad 0,06 litru, do 15% obj. lihu.

Z následujícího přehledu vyplývá, že vybrané výrobky dovážené společnostmi jsou v první variantě osvobozeny od povinnosti značit líh dle §11 písm. a) ZPZL „*ve spotřebitelském balení o objemu do 0,06 litru*“ a zároveň i ve druhé variantě ke značení nedochází, protože pokud celkový obsah lihu ve výrobku je méně než 15% obj. lihu nejedná se, o lih definovaný v §4 ZPZL. Všechny tyto výrobky jsou uvedeny pod kódy kombinované nomenklatury 2208. Společnost uvádí bylinné tinktury do volného daňového oběhu na daňovém území ČR a proto se dle §10 odst. 2 písm. b) ZPZL stala osobou povinnou značit líh i přes to, že na výše uvedené dovážené vybrané výrobky se značení nevztahuje. Z povinnosti značit líh vyplývá povinnost se registrovat podle § 16 a násl. ZPZL. Velký problém pro většinu dovozců i výrobců bylinných tinktur způsobila právě jedna z podmínek registrace a to složení kauce. Výše kauce se odvíjí od množství převzatých kontrolních pásek. V tomto případě k žádnému odběru pásek nedojde, ale i přesto společnost musela složit kauci ve výši 500.000 Kč, která opravňuje k převzetí 25 000 kusů kontrolních pásek. Společnost se snažila omezit svoje dovozy právě na zboží, které je ze značení osvobozené, ale to ji bohužel nepomohlo v problematice registrace a složení kauce. Jedinou „úlevou“ z podmínek registrace bylo nevyžadování vybavenosti sledovacím zařízením, což by pro firmu představovalo další finanční zátěž. Cena kamerového systému v nejlevnější variantě se pohybuje kolem 50.000 Kč.

7.3. Distribuce vybraných výrobků

Po metylalkoholové aféře na podzim roku 2012, kdy zemřelo několik desítek lidí a několik dalších lidí má trvalé zdravotní následky po konzumaci toxického alkoholu, byly příslušné státní orgány nuceny přijmout taková opatření, aby získaly větší kontrolu nad prodejem i výrobou alkoholických nápojů. Tato situace vedla k přijetí zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu. Tento zákon měl samozřejmě dopad i na dovozce bylinných tinktur. Výrobky tohoto druhu se ovšem od standardních alkoholických nápojů liší především svoji cenou. Jestliže se cena za 100 ml takového výrobku pohybuje ve výši cca 150 Kč a více, což znamená v přepočtu 1500 Kč/litr výrobku, dá se předpokládat, že se v případě těchto výrobků nejedná o cílovou skupinu s hrozcím nebezpečím zneužívání nelegálního lihu k výrobě alkoholických nápojů.

Před účinností zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, tj. před 1. 12. 2013, byly hlavními odběrateli velkoobchody, které dále distribuovaly výrobky společnosti. Po zavedení institutu „distributora lihu“ se situace výrazně změnila a hlavními odběrateli jsou maloobchody zabývající se prodejem zdravé výživy a lékárny, které výrobky prodávají konečnému spotřebiteli. Distributor lihu je povinen dle § 47 ZPZL složit kauci ve výši 5 000 000 Kč. Taková výše kauce je pro většinu dovozců i výrobců bylinných tinktur „likvidační“. Právě z tohoto důvodu musela i společnost TML, a.s. prodej svých výrobků omezit pouze na maloobchodníky a konečné spotřebitele. Protože většina z původních velkoobchodníků (distributorů z pohledu společnosti, kteří nakupovali a dále prodávali zboží společnosti), se totiž nestala distributory lihu dle § 47 ZPZL ani osobami povinnými značit líh podle § 16 ZPZL, z čehož vyplývá, že od společnosti nemohou již vybrané výrobky nakupovat a dále prodávat.

Níže uvedené schéma vysvětluje cestu prodeje lihu před účinností a po účinnosti zákona o povinném značení lihu:

1. před účinností zákona o povinném značení lihu bylo možné použít několik distribučních cest:

- a) velkoobchod (dovozce) —→ velkoobchod (prostředník) —→ maloobchod (prodejna) —→ konečný spotřebitel
- b) velkoobchod —→ maloobchod —→ konečný spotřebitel
- c) velkoobchod —→ konečný spotřebitel

2. po účinnosti zákona

- a) velkoobchod (dovozce) osoba povinná značit líh —→ distributor lihu (nutná registrace + kauce) —→ maloobchod (prodejna) —→ konečný spotřebitel
- b) velkoobchod —→ maloobchod —→ konečný spotřebitel
- c) velkoobchod —→ konečný spotřebitel

7.4. Sazební zařazení doplňků stravy (bylinných tinktur)

Se vstupem České republiky do Evropské unie a přijetím Integrovaného sazebníku EU (dále „TARIC“) roku 2004 nastaly pro dovozce a výrobce problémy týkající se sazebního zařazení bylinných tinktur. Před vstupem ČR do EU se na bylinné tinktury pohlíželo jako na doplňky stravy a podle toho byly i podle sazebníku zařazovány. V praxi se jednalo o položku kombinované nomenklatury **2106**- potravinové přípravky, jinde neuvedené ani nezahrnuté. Ve vysvětlivkách k této kapitole najdeme v bodu 7):*“ do tohoto čísla patří: nealkoholické nebo alkoholické přípravky druhu používaného k výrobě různých nealkoholických nebo alkoholických nápojů. Tyto přípravky mohou být získány smícháním rostlinných výtažků čísla 1302 s kyselinou mléčnou, kyselinou vinnou, ovocnými šťávami atd. tyto přípravky obsahují (zcela nebo z části) ochucovací přísady, které charakterizují příslušný nápoj. Některé z těchto výrobků jsou speciálně připraveny pro domácí použití. Tyto přípravky nejsou určeny ke konzumaci jako **nápoje** a proto musí být od nápojů kapitoly **22 odlišeny**“.*

Po přečtení těchto vysvětlivek je na místě se začít zabývat definicí slova **nápoj**. Definice slova **nápoj** není nikde dostatečně legislativně upravena. Podle dostupných zdrojů bych nápoj definovala – jako tekutinu s vysokým obsahem vody, primárně určenou k požívání. Nápoj se pije a obvykle neobsahuje významnější podíl pevné složky. Požíváním nápojů člověk v rámci pitného režimu přijímá vodu. Oproti tomu definice **alkoholických nápojů** – vyznačují se různě vysokým obsahem etanolu. Jejich požívání v menších dávkách způsobuje uvolnění, stavy euforie. Ve větších dávkách způsobuje útlum, nevolnost až otravu. Je ovšem nutné dodat, že výrobky v kombinované nomenklatuře 2106 obsahující líh, byly spotřební daní zatíženy, ale vzhledem k tomu, že položka 2106 není dle § 67 ZSD předmětem daně, nedopadaly na dovozce již další úkony spojené s dodržováním zákona o spotřebních daních.

Od roku 2004 se začaly bylinné tinktury zařazovat do kombinované nomenklatury **2208** – etylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu nižším než 80 % obj.; destiláty, likéry a jiné lihové nápoje. Dle vysvětlivek k této kapitole v bodu A, B

najdeme, že do tohoto čísla patří: *nezávisle na obsahu alkoholu: destiláty, vyráběné destilací vína, kvačeného jablečného moštu nebo jiných kvašených nápojů nebo semen nebo podobných rostlinných produktů, které dávají destilátům jejich vlastní chuť a aroma, likéry a cordiály – nápoje do kterých byl přidán cukr, med nebo jiná přírodní sladidla (např. lihové nápoje vyrobené destilací nebo smíšením, ethylalkoholu nebo destilovaného lihu s jedním nebo více následujícími produkty: ovoce, květy, části rostlin, esence, éterické oleje nebo šťávy, též koncentrované).*⁶³ Dle ZSD je tato kombinovaná nomenklatura dle § 67 odst. 1 předmětem spotřební daně z lihu.

Dají se tedy bylinné tinktury v baleních od 0,06 - 0,1 ml o silné koncentraci výtažku z bylin v tak silné koncentraci lihu nazvat nápojem? Je primárním účelem bylinných tinktur dostat do těla vodu? Dle většiny informací o daných produktech se doporučuje pro aplikaci kapek použít vodu, čaj a podobné nápoje a to s upozorněním, že překročení doporučené denní dávky může způsobit zdravotní komplikace. Účel použití bylinných tinktur tedy nesplňuje definici nápoje ani definici alkoholického nápoje. Zdá se mi proto zařazení těchto výrobků do kombinované nomenklatury 2208 poněkud diskutabilní.

Jak již bylo napsáno, tak dalšími velice důležitými odběrateli těchto bylinných tinktur jsou lékárny, které nabízejí tyto doplňky stravy jako doplňující sortiment k lékům tzv. „na předpis“. Proto se zde nabízela možnost zařazovat bylinné tinktury do kombinované nomenklatury kapitoly 3004 – léky, sestávající se ze smíšených nebo nesmíšených výrobků k terapeutickým nebo profylaktickým účelům, v odměřených dávkách určených pro drobný prodej. V této souvislosti bylo Generální ředitelství cel (dále jen „GŘC“) požádáno o stanovisko ohledně zařazování bylinných kapek do kombinované nomenklatury 3004. GŘC požádalo o spolupráci Ministerstvo zdravotnictví ČR v otázce, jak by se daly ze strany subjektů prokázat terapeutické a profylaktické účinky bylinných tinktur. GŘC přesně uvedlo, co by výrobky čísla 3004 musely obsahovat na etiketě, obalu nebo v doprovodných uživatelských pokynech. Jednalo se o následující údaje: konkrétní nemoc nebo symptomy nemoci (klinické příznaky), pro které se může výrobek využívat, koncentraci aktivní látky obsažené

⁶³ Ministerstvo financí- Generální ředitelství cel. *Vysvětlivky k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží (doplňk k českému integrovanému tarifu)*. 2000. Díl. I. s. 170-179.

ve výrobku, dávkování a způsob použití. Na základě těchto informací Ministerstvo zdravotnictví uvedlo, že není možné nalézt řešení v podobě vydávání nějakého dokumentu, který by potvrdil v potřebném rozsahu prokázání terapeutických nebo profylaktických účinků.

Dále ve svém vyjádření uvedlo, že předmětné bylinné tinktury jsou potravinami a potraviny nejsou primárně určeny k léčení, tudíž v označení nelze uvádět odkazy na onemocnění nebo klinické příznaky.⁶⁴ Výrobky by musely mít vypracovanou klinickou studii, která by tyto účinky potvrdila a potom by na ně mohlo být pohlíženo jako na lék. Pro dovozce/výrobce by to ovšem představovalo obrovskou finanční i časovou zátěž.

7.5. Způsoby dopravy vybraných výrobků v EU

V teoretické části bakalářské práce jsem představila teoretickou rovinu týkající se dopravy vybraných výrobků. V následující části na příkladech uvádím, jak doprava vybraných výrobků probíhá v praxi a jaký má vliv na daňové přiznání:

Doprava vybraných výrobků může probíhat dvěma možnými způsoby a to:

- a) v podmíněném systému (odběratel je oprávněný příjemce nebo daňový sklad) - zboží je odesílatelem zapsáno do elektronického systému EMCS, daň je zajištěna především odesílatelem, ale může i odběratelem, nebo i dopravcem.
- b) na zjednodušený daňový doklad - ve volném daňovém oběhu, zboží uvedeno do volného daňového oběhu v jiném členském státě v tomto státě zaplacená daň (odesílatel nemůže posílat v podmíněném osvobození od daně např. není daňový sklad). Tuto skutečnost musí odběratel vyjednat s dodavatelem již před odesláním vybraných výrobků, protože příjemce v ČR musí ještě před uskutečněním dopravy (alespoň jeden den předem) oznámit tuto skutečnost Celnímu úřadu. Dále musí před dopravou zajistit daň ve výši možné daňové povinnosti a zaregistrovat se jako plátce.

⁶⁴ *Celní správa*. [online]. CS. 2014, [cit.2014-12-12]. Dostupné z: www.cs.mfcr.cz

Jednotlivé druhy dopravy vybraných výrobků se mohou kombinovat, záleží na odesílateli, zda je daňový sklad, schválený odesílatel nebo má již zboží ve volném daňovém oběhu. Uvádění údajů v daňovém přiznání (DAP) ve vztahu k jednotlivým druhům dopravy bude vypadat následovně: (zdaňovací období např. leden 2014).

1) Dovoz v podmíněném systému EMCS:

dovoz v systému EMCS 5. 1. 2014	50 litrů
dovoz v systému EMCS 22. 1. 2014	50 litrů
dovoz v systému EMCS 31. 1. 2014	50 litrů
Celkové dovozené množství	150 litrů tj. 1,5 hektolitrů

Na přední stranu DAP uvedeme zdaňovací období leden 2014 a uvedeme množství 1,5 hl. Toto bude platit v případě, že dovoz z 31. 1. 2014 bude i tento den přijat, kdyby k přijetí došlo až v měsíci únoru, zahrneme těchto 10 litrů do DAP za měsíc únor.

2) Dovoz ve volném oběhu na zjednodušený průvodní doklad (doprava byla řádně oznámena, před jejím uskutečněním) + splněny i ostatní podmínky (zajištění daně, registrace).

Vše stejné jako v případě 1).

3) Dovoz ve volném daňovém oběhu na zjednodušený průvodní doklad (doprava nebyla řádně oznámena před jejím uskutečněním)

přijetí 5. 1. 2014 (neoznámeno)	50 litrů
přijetí 15. 1. 2014 (neoznámeno)	50 litrů
přijetí 22. 1. 2014 (neoznámeno)	50 litrů
Celkové dovezené množství	150 litrů tj. 1,5 hektolitrů

Pokud dovoz vybraných výrobků nebyl předem oznámen, musí být podáno DAP následující pracovní den po přijetí vybraných výrobků dle § 29 odst. 3 ZSD. Neoznámení dopravy vybraných výrobků správci daně může správce uložit pokutu do výše 100 000 Kč dle §135 p ZSD.

První DAP musí být podáno 6. 1. 2014, na přední stranu DAP se neuvede za zdaňovací období leden 2014, ale vyplní se kolonka „den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit“ s údajem 5. 1. 2014, množství 0,5 hektolitrů.

V ostatních případech bude postup stejný, vždy se do DAP uvede za den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit následující den po dni přijetí a den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit den přijetí.

4) **Kombinace dovozu v podmíněném systému EMCS a dovoz ve volném daňovém oběhu na zjednodušený průvodní doklad** (dopravy byly řádně předem oznámeny)

dovoz v systému EMCS 5. 1. 2014	50 litrů
přijetí (oznámeno) 22. 1. 2014	50 litrů
přijetí (oznámeno) 31. 1. 2014	50 litrů
Celkové dovozené množství	150 litrů tj. 1,5 hektolitrů

Jedná se o kombinaci varianty 1) a 2).

Na přední stranu DAP se uvede zdaňovací období leden 2014, množství 1,5 hektolitrů.

5) **Kombinace dovozu v podmíněném systému EMCS a dovozu ve volném oběhu na zjednodušený průvodní doklad** (dopravy nebyly řádně předem oznámeny)

dovoz v systému EMCS 5. 1. 2014	150 litrů
přijetí 15. 1. 2014 (neoznámeno)	50 litrů
přijetí 22. 1. 2014 (neoznámeno)	50 litrů
Celkové dovezené množství	250 litrů tj. 2,5 hektolitrů

První DAP musí být podáno 16. 1. 2014, na přední straně se vyplní kolonka „den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit“ s údajem 15. 1. 2014, množství 0,5 hektolitrů.

Druhé DAP musí být podáno 23. 1. 2014, na přední straně se vyplní kolonka „den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit“ 22. 1. 2014, množství 0,5 hektolitrů.

Jako poslední se podá do 25. února 2014 za zdaňovací období leden 2014 na množství 1,5 hektolitrů (dovoz v systému EMCS).

6) Kombinace dovozu v podmíněném systému EMCS a dovozu ve volném daňovém oběhu na zjednodušený průvodní doklad (některé dopravy byly a některé nebyly řádně předem oznámeny)

dovoz v systému EMCS 5. 1. 2014	150 litrů
přijetí 15. 1. 2014 (oznámeno)	50 litrů
přijetí 22. 1. 2014 (neoznámeno)	50 litrů
Celkové dovozené množství	250 litrů tj. 2,5, hektolitrů

První DAP musí být podáno 23. 1. 2014, na přední straně se vyplní kolonka „den vzniku povinnosti daň priznat a zaplatit“ s údajem 22. 1. 2014, množství 0,5 hektolitrů.

Následně se podá druhé DAP do 25. února 2014 za zdaňovací období leden 2014 pouze na množství v systému EMCS + volný oběh řádně oznámeno tj. 2,0 hektolitrů.

7.6. Srovnání dopravy vybraných výrobků z EU a dovozu ze třetích zemí

Tabulka č. 3 Srovnání dopravy vybraných výrobků z EU a dovozu ze třetích zemí⁶⁵

Povinnost	ze zemí EU	mimo země EU
1. Registrace ke spotřební dani	ano	ne
2. Oznámení dopravy před jejím zahájením	ano	ne
3. Zajištění daně před dovozem	ano	ne
4. Zapsání do systému EMCS	ano	ne
5. Schválený příjemce	ano	ne
6. Podání daňového přiznání	ano	ne
7. Podání celního prohlášení	ne	ano
8. Splatnost daně	55 dnů od konce zdaň.období	10 dnů od doručení rozhodnutí

⁶⁵ Vlastní zpracování

Vysvětlení tabulky č. 3:

- 1) Při dovozu zboží z EU je fyzická nebo právnická osoba povinna se registrovat jako plátce nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit dle §4 odst. 2 ZSD tj. před prvním dovozem zboží z EU. Z toho vyplývá povinnost podávat daňové přiznání. Tato povinnosti se na dovozce z třetích zemí nevztahuje.
- 2) Z EU musíme dovoz vybraných výrobků nahlásit správci daně v režimu podmíněného osvobození od daně – zapíše dodavatel do elektronického systému EMCS, tak i ve volném daňovém oběhu – zjednodušený průvodní doklad, podáme písemné oznámení správci daně. Při dovozu ze třetích zemí žádná ohlašovací povinnost před dovozem vybraných výrobků neexistuje.
- 3) Daň musí být vždy zajištěna ještě před uskutečněním dovozu vybraných výrobků z EU. Zajištění formou složením finančních prostředků na depozitní účet správce daně. Při dovozu vybraných výrobků ze třetích zemí se daň předem nezajišťuje. Zajišťuje se v momentě podání návrhu na propuštění zboží do příslušného celního režimu.
- 4) Do elektronického systému EMCS dodavatel zápisem oznámí zahájení dopravy vybraných výrobků. Tento systém se týká pouze dopravy mezi daňovými sklady a v případech, kdy odběratelem je oprávněný příjemce. Dovoz ze třetích zemí tento systém nepoužívá.
- 5) Pojem oprávněného příjemce se vztahuje pouze k dovozům vybraných výrobků z EU, a to pro osoby, které nejsou provozovateli daňových skladů. Existují dvě formy: a) oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků b) oprávněný příjemce pro jednorázové přijetí vybraných výrobků. Ze třetích zemí můžeme vybrané výrobky dovážet opakovaně a nemusíme mít žádná povolení.
- 6) Při dovozu vybraných výrobků ze třetích zemí se za daňové přiznání považuje celní prohlášení, kterým je navrženo propuštění vybraných výrobků do příslušného celního režimu. U dovozu vybraných výrobků z EU se daňové přiznání podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období, a to i za zdaňovací období, ve kterých povinnosti daň přiznat a zaplatit nevznikla. Stačí podat tzv.

volnou formou oznámení o tom, že daňová povinnost nevznikla, nemusí podávat na formuláři daňového přiznání s nulovou hodnotou.

- 7) Celní prohlášení se týká jen dovozu vybraných výrobků ze třetích zemí. V celním prohlášení se navrhne příslušný dovozní režim, do kterého chceme vybrané výrobky propustit. Ve většině případů se jedná o volný oběh, z pohledu spotřební daně z lihu o volný daňový oběh.
- 8) Při dovozu vybraných výrobků z EU je daň splatná do 55 dnů od skončení zdaňovacího období tj. v případě, že zboží přivezeme v měsíci lednu 2014, bude splatnost daně 27. 3. 2014. Splatnost daně z lihu je nejdelší mezi ostatními spotřebními daněmi. Pro společnost je to pozitivní skutečnost hlavně ve vztahu k cash- flow společnosti.

U dovozu vybraných výrobků ze třetích zemí daň splatná do 10 dnů od doručení rozhodnutí o vyměření cla, daní a poplatků tj. doručení rozhodnutí 5. 1. 2014 splatnost daně 15. 1. 2014.

7.7. Dovoz vybraných výrobků dle ZSD

Následující příklad popisuje problematiku dovozu vybraných výrobků podle ZSD.

Dovoz bylinné tinktury z EU ve spotřebitelském balení do 0,06 litru o množství lihu do 15 % objemových lihu.

Tabulka č. 4 Dovoz vybraných výrobků dle ZSD⁶⁶

	A) Odesílatel	B) Odesílatel
Příjem vybraných výrobků	daňový sklad	volný daňový oběh
1. Ve volném daňovém oběhu	ano	ano
2. Oprávněný příjemce	ano	ne
3. Daňový sklad	ano	ne

Vysvětlení tabulky č. 4:

⁶⁶ Vlastní zpracování

V situacích, kdy odesílatelem vybraných výrobků bude dodavatel, který je provozovatelem daňového skladu (sloupec A), doprava v režimu podmíněného osvobození od daně:

A1. Odesílatel vybrané výrobky propustí z daňového skladu do volného daňového oběhu tzn. zaplatí při vyskladnění z daňového skladu spotřební daň v zemi odeslání. Dopravovat se budou vybrané výrobky na zjednodušený průvodní doklad na území ČR. Příjemce vybraných výrobků nahlásí místně příslušnému celnímu úřadu zahájení dopravy těchto vybraných výrobků a zajistí daň před zahájením dopravy.

A2. Vybrané výrobky budou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně mezi daňovým skladem (odesílatel) a oprávněným příjemcem (příjemce). Před zahájením dopravy odesílatel nahlásí zahájení dopravy vybraných výrobků do elektronického systému EMCS. Příjemce vybraných výrobků nejdéle do 5 pracovních dnů od přijetí vybraných výrobků, oznámí pomocí systému EMCS ukončení dopravy.

A3. Stejná situace jako v bodě A2. s rozdílem dopravy mezi daňovým skladem (odesílatel) a daňovým skladem (příjemce).

V situacích, kdy vybrané výrobky budou odesílány ve volném daňovém oběhu - vybrané výrobky byly podrobeny spotřební dani již v zemi odeslání (sloupec B):

B1. Odesílatel vybrané výrobky dopraví příjemci ve volném daňovém oběhu se zjednodušeným průvodním dokladem. V zemi odeslání byla spotřební daň z vybraných výrobků zaplacená, po zaplacení spotřební daně příjemcem v ČR a splnění podmínek pro vrácení spotřební daně bude odesílateli v jeho zemi spotřební daň vrácena.

B2. Následující situace může nastat, ale není nutné, aby příjemce vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu byl oprávněným příjemcem. Oprávněný příjemce přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně.

B3. Daňový sklad může přijímat vybrané výrobky pouze v režimu podmíněného osvobození od daně.

7.8. Dovoz vybraných výrobků ze Slovenské republiky

Následujícím příklad popisuje problematiku dovozu vybraných výrobků ze Slovenské republiky. Opět se jedná o dovoz bylinné tinktury ve spotřebitelském balení do 0,06 litrů a do 15 % objemových lihu.

Tabulka č. 5 Dovoz vybraných výrobků ze Slovenské republiky⁶⁷

	A) Odesílatel	B) Odesílatel
Příjem vybraných výrobků	daňový sklad	volný daňový oběh
1. Ve volném daňovém oběhu	ne	ano
2. Oprávněný příjemce	ne	ne
3. Daňový sklad	ne	ne

V situacích, kdy odesílatelem vybraných výrobků bude dodavatel, který je provozovatelem daňového skladu (sloupec A) doprava v režimu podmíněného osvobození od daně:

A1.,A2.,A3. nejsou možné, protože vybrané výrobky konkrétně bylinné tinktury ve Slovenské republice jsou od spotřební daně osvobozeny. Z toho vyplývá, že odesílatelé vybraných výrobků ze Slovenské republiky nemohou být provozovateli daňových skladů.

V situacích, kdy vybrané výrobky budou odesílány ve volném daňovém oběhu. Vybrané výrobky byly podrobeny spotřební dani již v zemi odeslání (sloupec B):

B1. situace stejná jako v kapitole 10.7. V praxi bývá často problém s vystavením zjednodušené průvodního dokladu k dopravě vybraných výrobků, z důvodu, že na Slovensku není tento doklad k přepravě vyžadován (vybrané výrobky nejsou předmětem spotřební daně).

B2.,B3. situace stejná jako v kapitole 10.7.

Přesto, že i ve Slovenské republice jsou bylinné tinktury zařazovány do kombinované nomenklatury 2208 - lihové výrobky, následně jsou dle § 40 odst. 1 písm. b) zákona č.

⁶⁷ Vlastní zpracování

530/2001 o spotřební dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov od spotřební daně osvobozeny, § 40 odst. 1 písm. b) uvádí, že osvobozené od daně z lihu jsou výrobky použité na výrobu léčiv a výrobu a přípravu výživových doplňků, dle mého názoru bylinné tinktury nenaplňují definici tohoto paragrafu. Nejedná se o výrobky určené k výrobě výživových doplňků, ale výrobky určené ke konečné konzumaci.⁶⁸

7.9. Vliv povinného značení lihu na dovoz dle ZPZL

Následující příklad se věnuje problematice povinného značení lihu a jeho dopadu na dovoz bylinných tinktur na území ČR. Značení dle zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu podléhá líh ve spotřebitelském balení větším než 0,6 litru s celkovým obsahem lihu nejméně 15 % objemových lihu.

Dovoz bylinné tinktury z EU ve spotřebitelském balení nad 0,06 litru o množství lihu větší než 15 % objemových lihu.

Tabulka č. 6 Vliv povinného značení lihu na dovoz dle ZPZL⁶⁹

	A) Odesílatel	B) Odesílatel
Příjem vybraných výrobků	daňový sklad	volný daňový oběh
1. Ve volném daňovém oběhu	ne	ne
2. Oprávněný příjemce	ano	ne
3. Daňový sklad	ano	ne

V situacích, kdy odesílatelem vybraných výrobků bude provozovatel daňového skladu (sloupec A), je možné odeslat vybrané výrobky podléhající značení příjemci jen v případech A2. a A3. Osoby, které nabudou líh v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, v našem případě se jedná o oprávněného příjemce a daňový sklad, musí mít vydané povolení od místně příslušného celního úřadu o místě značení. Mohou

⁶⁸ *Zákony pro lidi*. [online]. SK. 2014, [cit.2014-12-12]. Dostupné z: www.zakonyprolidi.sk.

⁶⁹ Vlastní zpracování

se rozhodnout, zda místo značení bude daňový sklad (odesílatele) v zahraničí nebo daňový sklad v tuzemsku. V praxi to znamená, že česká společnost obdrží potřebné množství kolků určených ke značení a dodá je do daňového skladu v zahraničí, kde proběhne označení lahví nebo po přijetí označí ve vlastním daňové skladu.

V ostatních případech uvedených v tabulce dovoz vybraných výrobků podléhajících povinnému značení lihu není možný. V okamžiku propuštění vybraných výrobků do volného daňového oběhu (v našem případě v zahraničí B1.,B2.,B3) by musely být vybrané výrobky označeny v zahraničí a to není možné, protože nelze značit mimo daňový sklad a není možný pohyb vybraných výrobků po území Společenství označených kontrolní páskou, jiné země než na kterém území se vybrané výrobky nachází.

7.10. Vliv povinného značení lihu na dovoz ze Slovenské republiky

Následujícím příklad popisuje problematiku dovozu vybraných výrobků podléhajících povinnému značení lihu ze Slovenské republiky. Jedná o dovoz bylinné tinktury ve spotřebitelském balení nad 0,06 litrů a nad 15 % objemových lihu.

Tabulka č. 7 Vliv povinného značení lihu na dovoz ze Slovenské republiky⁷⁰

	A) Odesílatel	B) Odesílatel
Příjem vybraných výrobků	daňový sklad	volný daňový oběh
1. Ve volném daňovém oběhu	ne	ne
2. Oprávněný příjemce	ne	ne
3. Daňový sklad	ne	ne

Z následující tabulky je zřejmé, že dovoz vybraných výrobků podléhajících povinnému značení lihu ze Slovenské republiky není možný. Ve všech případech sloupce A není možné, aby slovenský dodavatel byl provozovatelem daňového skladu, když bylinné tinktury jsou ve Slovenské republice osvobozeny od daně z lihu. Případy sloupce B nesplní podmínku povinného značení lihu v režimu podmíněného osvobození od daně.

⁷⁰ Vlastní zpracování

NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Po provedení analýzy a komparace spotřební daně z lihu mezi Českou a Slovenskou republikou je zřejmé, že zásadní rozdíl je právě v zákonech jednotlivých zemí a především v jejich výkladu. Dopad těchto aspektů způsobuje zásadní problémy dovozcům a výrobcům bylinných tinktur v České republice, což může mít za následek narušení trhu s těmito výrobky. Na trhu s potravinovými doplňky se pohybuje mnoho jak středně velkých, tak i malých podnikatelských subjektů, které mají jako svoji hlavní činnost právě dovoz či výrobu bylinných tinktur. Jednou z priorit vlády je podpora malých a středních podnikatelů. V tomto odvětví se bohužel tato podpora zatím neprojevila. Dovozeči i výrobci bylinných tinktur se dlouhodobě snaží upozornit na tyto legislativní problémy, ale zatím k žádným opatřením, která by snížila tyto dopady, ze strany státu nedošlo. Od 1. 1. 2015 vstoupila v platnost novela ZSD, ale ani tato novela žádné výrazné změny pro dovozce bylinných tinktur nepřinesla. V některých oblastech dokonce došlo k nárůstu administrativních činností, např. povinnost elektronická evidence.

Existuje několik variant řešení, které by mohly přispět k řešení vzniklé situace. Jednou z nich je změna zákona o spotřebních daních a to konkrétně osvobození bylinných tinktur od spotřební daně z lihu v České republice. Tato změna by přinesla dovozcům nejen úlevu finanční, ale především velkou pomoc v administrativní oblasti. V oblasti legislativních změn by jistě bylo přínosné sjednocení zákonů nebo jejich výkladu v jednotlivých zemích Evropské unie. Na příkladu Slovenské republiky je zřejmé, že dovoz bylinných tinktur je možný jen v jednom konkrétním případě, a to ve volném daňovém oběhu, jen u výrobků ve spotřebitelském balení do 0,6 litrů o obsahu do 15 % objemových lihu.

Další variantou je pokusit se ve spolupráci s Ministerstvem zdravotnictví České republiky nalézt řešení, jak bylinné tinktury zařazovat do kombinované nomenklatury 3304 - léky. V tomto případě by bylo třeba, aby ministerstvo našlo takový systém, kdy by nebylo vyžadováno klinické testování na prokázání profylaktických účinků u bylinných tinktur, ale zároveň aby bylo chráněné před případy, kdy by došlo k nežádoucím účinkům při užívání bylinných tinktur.

Dalším řešením by mohlo být opětovné zařazování bylinných tinktur do kombinované nomenklatury 2106 - potravinové přípravky, doplněno o kód spotřební daně, což by znamenalo, že by se spotřební daň i nadále z těchto výrobků vybírala, ale vzhledem k tomu, že nomenklatura 2106 není předmětem spotřební daně z lihu, byli by dovozci ušetřeni ostatních úkonů vyplývajících ze zákona o spotřebních daních a povinného značení lihu. Dovožci by se jistě nebránili úhradě spotřební daně, která pro ně sice představuje určitou finanční zátěž, ovšem na základě své dlouholeté praxe mohu konstatovat, že největší problémy dovozcům způsobují administrativní úkony a opatření s tím spojená.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce byla analýza spotřebních daní v České republice a dopad především spotřební daně z lihu a zákona o povinném značení lihu na dovozce doplňků stravy ze zemí Evropské unie a ze třetích zemí.

V teoretické části byly vysvětleny základní pojmy z oblasti vývoje harmonizačního procesu spotřebních daní v EU, spotřebních daní obecně a následné přiblížení problematiky spotřební daně z lihu a s tím souvisejícího zákona o povinném značení lihu, dovozu bylinných tinktur ze zemí EU a popis celního řízení při dovozu bylinných tinktur ze třetích zemí.

Analytická část práce se věnuje konkrétním oblastem spotřebních daní, které mají zásadní dopad na dovozce v ČR. Jedná se především o oblast sazebního zařazení zboží do kombinované nomenklatury, která ukazuje, jak velký význam v otázce spotřební daně z lihu má právě zařazování zboží do kombinované nomenklatury. Konkrétní zařazení určuje, zda budou výrobky předmětem spotřební daně či nikoliv. Velmi znatelný rozdíl v dopadu sazebního zařazení je znát v porovnání s léčivými, protože farmaceutické firmy mimo klasických léků vyrábějí a prodávají tzv. doplňky stravy obsahující lih podobně jako v případě bylinných tinktur, ale jejich výrobky z důvodu prokázání profylaktických účinků (pro farmaceutické firmy není problém v provedení klinických testů) jsou zařazeny jako léčiva a od spotřební daně jsou osvobozeny. Z toho plyne i konkurenční zvýhodnění ceny výrobků farmaceutických firem oproti dovozcům a výrobcům bylinných tinktur. Druhá část analytické části se věnuje porovnání dopadu zákona o spotřebních daních a o povinném značení lihu mezi Českou a Slovenskou republikou a ukazuje rozdílnost v těchto zákonech a výkladech práva v jednotlivých zemích, z toho vyplývá určitá diskriminace v dovozu bylinných tinktur do České republiky.

V závěru bakalářské práce jsou provedeny návrhy a doporučení, které by mohly vést ke snížení dopadů zákona o spotřebních daních pro dovozce bylinných tinktur v České republice.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H.Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

Celní a daňové příjmy za rok 2014, *Clo - douane*. 2015, č. 49, ISSN 0323-0023.

Celní správa. [online]. CS. 2014, [cit. 2014-12-12]. Dostupné z: www.cs.mfcr.cz.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=cs.

Celní správa. [online]. CS. 2014, [cit. 2014-12-12]. Dostupné z:
http://www.celnisprava.cz/cz/dane/registrznl/Informace_ZNL/Informace_14_03263_5.pdf.

CHOVANEC, D. *Průvodce celním integrovaným tarifem včetně podrobného popisu číselníků*. Praha: POLYGON, 2000. ISBN 80-7273-015-0.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2.vyd. Praha: ASPI, a.s., 2009. ISBN 978-80-7357-423-9.

KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 5.aktual.vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI Publishing, 2003.

KUBÁTOVÁ, K., VÍTEK, L., *Daňová politika- teorie a praxe*. Praha: CODEX Bohemia, s.r.o., 1997. ISBN 80-85963-23-X.

Ministerstvo financí- Generální ředitelství cel. *Vysvětlivky k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží (doplňk k českému integrovanému tarifu)*. Praha: Polygon, 2000.

Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992.

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992.

PEKOVÁ, J., *Veřejné finance, úvod do problematiky*, 3. vydání. Praha: ASPI, a.s. 2005. ISBN 80-7357-049-1.

POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2006.

SABELOVÁ, L., MATOUŠEK, P. *Clo*. PRAHA: ASPI, 2007, ISBN 978-80-7357.

SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. ISBN 978-80-7357-443-7.

ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2008 ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 185-185. 6 vydání. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

ŠIROKÝ, J., *Daňová teorie pro inženýrské studium*. Ostrava: VŠB – technická univerzita, 1996. ISBN 80-7078-402-4.

ŠOUREK, S., TUREK, K., BĚHAN, P., *Nová daňová soustava od 1. 1. 1993*, 1. díl, Praha: Prospektrum, 1993.

ŠRÁMKOVÁ, D. a kolektiv, *Celní správa ve funkčním pojetí*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-802-210-6063-0.

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2012*, 11. aktual.vydání.Praha: 1.VOX,a.s. ISBN 978-80-87480-05- 2.

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2014*. PRAHA:1. VOX,a.s. 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky: historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. Praha:Národohospodářský ústav Josefa Hlávky. 2001. ISBN80-238-8182-5.

Vyhláška č.334/2013 Sb., k provedení některých ustanovení zákona o povinném značení lihu, v platné znění.

Zákon č. 13/1993 Sb., Celní zákon, v platném znění.

Zákon č. 280/2009. Sb., daňový řád, v platném znění.

Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, v platném znění k 31. 12. 2014.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění k 31. 12. 2014.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, v platném znění.

Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, v platném znění k 31. 12. 2012.

Zákony pre ľudí. [online]. SK. 2014, [cit. 2014-12-12]. Dostupné z: www.zakonypreludi.sk.
<http://www.zakonypreludi.sk/zz/>.

Použité zkratky

ADR	Doklad k mezinárodní silniční přepravě nebezpečných věcí
ATR	Osvědčení o celním statusu zboží
CMR	Nákladní list pro silniční nákladní dopravu
ČR	Česká republika
DAP	Daňové přiznání
DŘ	Daňový řád
EHS	Evropské hospodářské společenství
EMCS	Excise Movement and Control System
EU	Evropská unie
EUR. 1	Osvědčení o původu zboží
INF	Informační list
T1	Vnější tranzit
ZOK	Zákon o obchodních korporacích
ZPZL	Zákon o povinném značení lihu
ZSD	Zákon o spotřebních daních

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Sazby daně z lihu

Tabulka č. 2: Příjmy roku 2014 SPD

Tabulka č. 3: Srovnání dovozu vybraných výrobků z EU a z třetích zemí

Tabulka č. 4: Dovoz vybraných výrobků dle ZSD

Tabulka č. 5: Dovoz vybraných výrobků ze Slovenské republiky

Tabulka č. 6: Vliv povinného značení lihu na dovoz dle ZPZL

Tabulka č. 7: Vliv povinného značení lihu na dovoz ze Slovenské republiky

Seznam příloh

Příloha č. 1: Oznámení o zahájení dopravy vybraných výrobků

Příloha č. 2: Zjednodušený průvodní doklad

Příloha č. 3: Daňové přiznání

Příloha č. 1: Oznámení o zahájení dopravy vybraných výrobků

Oznámení o zahájení dopravy vybraných výrobků může oznámit Celnímu úřadu volnou formou, např. takto:

Celní úřad pro Jihomoravský kraj

Koliště 17

602 00 Brno

V Brně dne 31.3.2015

Věc: Oznámení o dopravě vybraných výrobků na zjednodušený průvodní doklad podle § 29 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Odesílatel: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Příjemce: TML, a.s.

Francouzská 379/45

602 00 Brno

Údaje o zboží: Tinktura Hloh – 500 ks, balení 0,03 litru, líh 66,2 %


Tinktura Befungin – 1500 ks, balení 0,6 litru, líh 9,47 %

Datum zahájení dopravy 12. 12. 2014

Datum vykládky: 13. 12. 2014

Podpis, funkce, razítko

Příloha č. 2: Zjednodušený průvodní doklad

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ VYBRANÉ VÝROBKY UVEDENÉ DO VOLNÉHO DAŇOVÉHO OBĚHU		ZJEDNODUŠENÝ PRŮVODNÍ DOKLAD	
Vyhotovení pro dodavatele	1 Odesílatel <input type="checkbox"/> (Jméno a adresa) DÍČ XXX	2 Pořadové číslo P01/2014	3 Příslušný úřad země určení (Označení a adresa) lelní úřad pro jihoomoravský kraj Řípka 9 627 00 BRNO
	4 Příjemce (Jméno a adresa) DÍČ TML, a.s. Francouzská 379/IV 602 00 BRNO	5 Dopravce/dopravní prostředek Příjemce	6 Jednací číslo a datum prohlášení
	7 Místo dodání	/	
	1		
8 Popis vybraných výrobků, označení, počet a druh balení Tinktura Hloech - 500 ks, 30ml, lih 66,2% Tinktura Befungin - 1500 ks, 60ml, lih 9,4%		9 Kódy vybraných výrobků (kód KN) 2208 9069 00	10 Množství 18,45
		11 Hrubá hmotnost (kg) 105	12 Čistá hmotnost (kg) 100
		13 Fakturovaná cena / hodnota vybraných výrobků 150.000 CZK	
14 Osvědčení (určitá vína a alkohol, malé pivovary)			
A Záznam o kontrole		15 Za správnost údajů v poli 1-13: Prosím zaslat zpět výřitek 3 <input checked="" type="checkbox"/> Ano <input type="checkbox"/> Ne (**)	
		Podnik podepsaného (tel. číslo)	
		Jméno podepsaného Simona Ondroušková	
		Místo a datum 12.12.2014	
		Podpis 	
Pokračování na zadní straně výřisku 2 a 3			

(*) Zaškrtněte příslušné okénko

5/2013

TYPOS Klatovy

Příloha č. 3 : Daňové přiznání

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

Celnímu úřadu pro
Jihomoravský kraj

Daňové identifikační číslo
C Z 25372670

Rodné číslo / IČ

řádné dodatečné opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

Počet příloh / listů 0 / 0

otisk podacího razítka celního úřadu

PŘIZNÁNÍ

ke spotřební dani z lihu

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

za zdaňovací období¹⁾: měsíc prosinec rok 2014

den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit¹⁾

Právnícká osoba: Název právnické osoby
TML, a.s.

Fyzická osoba: Osobní jméno a příjmení Titul

Sídlo právnické / fyzické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:
a) obec Brno b) PSČ 60200 c) telefon
d) ulice (nebo část obce) Francouzská e) číslo popisné / orientační 379/45
f) e-mail g) stát ČR

Daňový subjekt je v insolvenčním řízení ode dne

Žádám o převedení poskytnutého zajištění daně dle § 29 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, na úhradu vyměřené daňové povinnosti vyměřené tímto přiznáním. Zajištění bylo poskytnuto ve výši - Kč

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM.**

Údaje o zástupci (přílohou plná moc vydaná dne)
Osobní jméno / Název právnické osoby
Datum narození / IČ právnické osoby / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou)
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Osobní jméno / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu
Datum 15.1.2015 Otisk razítka Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Přiznání sestavil Simona Ondroušková Telefon

25 3401 MFin 3401 - vzor č. 1 1 ¹⁾ vyplní se pouze jedna z možností dle pokynů k vyplňování

I. ODDÍL

Odesílající daňový sklad (evidenční číslo)²⁾

C Z / / /

Číslo průvodního dokladu²⁾

1. 2.

3. 4.

sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5	sl. 6	sl. 7	sl. 8
č. ř.	Označení vybraných výrobků	MJ	Procento	Množství vybraných vyr.	Daň	Nárok na vrácení daně	Kód
1	a 220810	hl.etanolu		0,18	5.130		
	b						
2	a						
	b						
3	a						
	b						
4	a						
	b						
5	a						
	b						
6	a						
	b						
7	a						
	b						
8	a						
	b						
9	a						
	b						
10	a						
	b						
11	a						
	b						
12	a						
	b						

II. ODDÍL

		Záznam plátce	Záznam CÚ
1	Daň ze sloupce 6 celkem	5.130	
2	Nárok na vrácení daně ze sloupce 7	0	
3	K odvodu (je-li ř. 1 – ř. 2 kladný) – k vrácení (je-li ř. 1 – 2 záporný)	5.130	

III. ODDÍL

Evidenční údaje

Daň připadající na daňové přiznání podané v tomto zdaňovacím období podle § 13 odst. 24, § 16 odst. 6, 7, 8, § 20 odst. 22 písm. a), § 29 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (vzniká-li povinnost daňové přiznání podat).

– Kč

²⁾ Vypňuje se pouze tehdy, netýká-li se daňové povinnosti za zdaňovací období