

Eliminace daňových úniků na spotřební dani z minerálních olejů

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. et Ing. Pavel Semerád, Ph.D.

Bc. Monika Friedová

Brno 2016

Poděkování

Ráda bych na tomto místě poděkovala Ing. et Ing. Pavlu Semerádovi, Ph.D. za jeho cenné připomínky a rady při zpracování mé diplomové práce, a za jeho vstřícný přístup. Poděkování patří i mojí rodině, která mi byla při psaní závěrečné diplomové práce vždy oporou.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Eliminace daňových úniků na spotřební dani z minerálních olejů** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 20. května 2016

Abstract

Friedová, M. The elimination of excise tax evasion on tax of mineral oils. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2016.

This diploma thesis is focused on defining of eligible solution directed to reduce of tax evasion on excise tax on mineral oils. Current legislative measures are characterized by national level with completion of measures resulting on international cooperation. In thesis there is analysed the size and trend of tax evasion from several point of view. Data about tax underpayment and data about actually detected tax evasion are used there. Results gets in diploma thesis will be used for set out a draft, which aim is to reduce of an amount of tax evasion in the Czech Republic. The draft targets to enter a mineral oils with CN 2710 19 91 – 99 into a system of control EMCS. The main benefits and costs are evaluated. All results are comparing with results of other authors.

Keywords

Tax evasion, excise tax, mineral oils, EMCS.

Abstrakt

Friedová, M. Eliminace daňových úniků na spotřební dani z minerálních olejů. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Cílem diplomové práce je definování vhodného řešení směřujícího k eliminaci daňových úniků na spotřební dani z minerálních olejů. Stávající legislativní opatření jsou charakterizována na národní úrovni a jsou doplněna o opatření vzniklé v rámci mezinárodní spolupráce. V práci je z několika hledisek rozebrána velikost daňových úniků na spotřební dani z minerálních olejů a jejich vývoj v čase. Jsou využita data o daňových nedoplatecích a data o skutečně odhalených daňových únicích. Z výsledků získaných v diplomové práci je stanoven návrh opatření, jehož cílem je snížit velikost daňových úniků v České republice. Opatření se zaměřuje na vložení zvláštních minerálních olejů s označením 2710 19 91 - 99 do systému sledování EMCS. Jsou vysloveny přínosy a náklady na zavedení do systému sledování. Veškeré výsledky jsou komparovány s výsledky ostatních autorů.

Klíčová slova

Daňové úniky, selektivní spotřební daň, minerální oleje, EMCS.

Obsah

1	Úvod	11
2	Cíl práce a metodika	13
2.1	Cíl práce.....	13
2.2	Metodika	13
3	Analýza tržních zvyklostí při výběru spotřební daně v ČR	15
3.1	Charakteristika spotřební daně z minerálních olejů	15
3.1.1	Režimy při uplatňování daně z minerálních olejů.....	17
3.1.2	Výhody a nevýhody selektivního zdanění.....	19
3.1.3	Harmonizace spotřební daně v rámci Evropské unie.....	21
3.1.4	Judikáty Soudního dvora.....	22
3.2	Teorie daňových úniků.....	24
3.3	Daňové úniky v podmínkách České republiky	26
3.3.1	Role oprávněného příjemce dle Zákona o spotřebních daních	28
3.3.2	Míchání pohonných hmot s méně zdaněnými MO.....	29
3.4	Realizovaná opatření pro eliminaci daňových úniků v ČR.....	32
3.4.1	Vytvoření týmu pro řešení daňových úniků na spotřebních daních...32	
3.4.2	Registrace distributora pohonných hmot a povinná kauce.....	33
3.4.3	Značení minerálních olejů.....	34
3.4.4	Zajištění daně	35
3.4.5	Zjišťování odchylek kvality pohonných hmot.....	36
3.4.6	Registr zvláštních minerálních olejů.....	37
3.4.7	EMCS – elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.....	38
3.5	Metody měření daňových úniků	40
4	Velikost daňových úniků	43
4.1	Inkaso spotřební daně z minerálních olejů.....	43
4.2	Daňové nedoplatky.....	45
4.3	Odhalené daňové úniky.....	47

4.3.1	Celkové odhalené daňové úniky.....	47
4.3.2	Počet odhalených daňových podvodů.....	48
4.4	Dílčí závěr kapitoly	49
5	Navržení opatření eliminace daňových úniků	51
5.1	Zhodnocení aktuálního stavu.....	51
5.1.1	Odůvodnění nezbytnosti navrhované právní úpravy	52
5.2	Mezinárodní hledisko.....	54
5.3	Návrh řešení.....	55
5.3.1	Varianta A (nulová varianta).....	56
5.3.2	Varianta B.....	56
5.3.3	Varianta C.....	60
5.3.4	Vyhodnocení zvolené varianty.....	63
5.4	Zhodnocení cílového stavu a diskuze řešení	64
6	Diskuse	67
7	Závěr	71
8	Literatura	75
9	Seznam zkratk	79
10	Seznam obrázků a tabulek	80
A	Absolutní hodnoty daňových nedoplatků na spotřební dani z minerálních olejů	83
B	Spotřeba PHM	84
C	Metodická příručka pro vyplnění výkazu EPS 1-12	85

1 Úvod

Snahy daňových subjektů minimalizovat odváděné daně, jsou patrné již v historii. Praktiky daňových poplatníků se ovšem s postupem času liší. Lze zmínit například bednění oken ve staré Anglii, prováděné za účelem snížení částky odváděné daně z oken. Další kuriozitu v historii daňových podvodů uvádí W. B. Stephens (2012). Při prošetřování státních zakázek a daňových úniků Williama Culliforda, důstojníka v celní správě v 70. letech 17. století v Anglii rapidně klesly příjmy státní kasy z cel. Za účelem vysvětlení tohoto poklesu bylo povoláno hned několik celních úředníků, kteří měli přijít na důvod, proč se tomu tak děje. Slabým článkem v systému byly takzvané provinční (venkovní) přístavy obchodující se sousedními zeměmi. Zde nebyla kontrola a regulace tak přísná jako ve vnitrozemních přístavech, a tím stoupl počet pašeráckých nelegálních obchodů. William Culliford měl na starosti zejména západní přístavy. V roce 1678 byl zaveden zákaz dovozu zboží z Francie, trhu, na kterém bylo jiho-západní pobřeží částečně závislé. Následkem toho byla pouze cesta kolem Southamptonu, zatarasena nákladními vozy převážejícími stovky tun pašovaného francouzského vína (Stephens, 2012). Z dob dnešního organizovaného daňového zločinu je možné vidět mimo jiné i podvody s cukrem. Jak uvádí Kupka a Tvrdá (2015), cukr jakožto komodita k obchodování má své velmi žádané vlastnosti pro účel provádění daňových podvodů. Jednak je cukr předmětem rychlé spotřeby, je jen velmi obtížné identifikovat jednotlivé dodávky, jelikož je dodáván ve velkém množství, je snadno přemístitelný, nebude příliš velkou pozornost u představitelů finanční správy a zejména nespadá do systému přenosu daňové povinnosti.

Daňové úniky bezpochyby ovlivňovaly příjmy státních pokladen již v dávné minulosti. Panovníkovy příjmy se zužovaly, a nezbývalo tak na různé výdaje, ať již mluvíme o budování infrastruktury, tažení válečných konfliktů, či jen výdaje na okázalou zábavu na panovníkově dvoře. O budování sociálního státu se v období před 19. stoletím nedalo moc hovořit. (Peková, 2008)

V současnosti jsou daňové úniky velmi diskutovaným tématem. Problémem zůstává snižování příjmů státního rozpočtů zapříčiněné krácením daní nepoctivými poplatníky. Na druhé straně však neustále nabývají na síle požadavky občanů voličů na zvyšování veřejných výdajů do téměř všech oblastí běžného života. Požadavky na zlepšení systému školství, zdravotnictví, důchodového systému, zlepšování dopravní infrastruktury. Nicméně financování investic do dopravní infrastruktury se z velké míry provádí ze spotřebních daní. Požadavky tohoto směru tedy není možné vyslyšet v plné míře, jestliže se neustále nacházejí plátcí krátcí své závazky plynoucí z hrazení spotřební daně a následně i příjmy do rozpočtu. V řešení proto zůstává otázka eliminace daňových úniků.

Důvodem krácení daně bezpochyby je, byl a vždy bude soukromý lidský zájem na co nejmenším odvodu peněz z plátcovy peněženky. Takovéto lidské chování, má ale mnohdy fatální následky pro hospodaření státu s veřejnými prostředky. S každým dalším úspěšně provedeným podvodem se snižují příjmy státního rozpočtu,

kteřé by za jiných okolností byly inkasovány a mohly by potenciálně sloužit k úhradě veřejných statků poskytovaných veřejnosti. Navíc podněcují ostatní poplatníky k tomu, že podvádět se jednoduše dá. Lidské chování je ovlivněno mnoha různými sociálními normami. Podle Swedish tax academy (2008) jednou z nejsilnějších norem chování je vzájemnost. Lidé vzájemně napodobují jisté druhy chování. To znamená, že lidé dělají to, co dělají ostatní jednotlivci, a jestliže činí jinak, tak by to mohlo vyvolat společenský nesouhlas. Právě tohle je významné při uvědomění si skutečnosti, že systém rizika odhalení a potrestání může ovlivnit lidské chování. Podle tvrzení STA má tedy smysl zavádět opatření, která by umožnila potrestat jednotlivce. Jelikož důvěra veřejnosti ve schopnost státu, či vládního orgánu zajistit jednání ostatních lidí v souladu s pravidly je naprosto zásadní. Lidé, jež věří tvůrci pravidel, jsou méně motivováni k daňovým podvodům, než lidé, kteří v něj nemají důvěru.

Nicméně ke vzniku daňových podvodů přispívá mnohem více faktorů, jimiž nejsou jen normy lidského chování. Jedním z významných faktorů je i otevření tuzemské ekonomiky po vstupu do Evropské unie. Jak píše Semerád (2012), po odstranění sousedních hranic se jeví jako nedostatečné sledování palivových cisteren, jež dováží minerální oleje z ostatních členských států, či z třetích zemí. A i přes aplikování mýtného systému zde vyvstaly některé nedostatky, které brání v úplném spoléhání na systém, zejména vyhýbání se placeným úsekům využitím neplacených silnic nižší třídy.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem práce je, na základě průzkumu aktuálních tržních zvyklostí a právních předpisů upravujících výběr spotřební daně navrhnout legislativní opatření týkající se výběru spotřební daně z minerálních olejů. Výsledkem zavedení opatření v platnost bude vznik několika pozitivních efektů na tržní prostředí v České republice. Zvýšením motivace daňových subjektů k hlubší spolupráci ve vztahu s daňovou správou dojde ke snížení počtu daňových úniků, a tím ke snížení velikosti stínové ekonomiky. Vyšší efektivita výběru spotřební daně na druhou stranu povede ke snížení nákladů na samotný výběr spotřební daně prostřednictvím nižších nákladů na odhalování a odstraňování trestné činnosti.

V práci budou stanoveny některé dílčí cíle, které napomohou k dosažení hlavního cíle. Na základě rozboru systému výběru spotřební daně dojde k odhalení možných mezer v systému, jichž mohou využít nepoctiví daňoví plátcí k páčání trestné činnosti krácení daně. Zároveň dojde ke komparaci aktuálních metod provádění daňových deliktů s jejich řešeními ze strany státní správy. Na základě dostupných dat o odhalených daňových únicích bude proveden rozbor velikosti úniků, mimo jiné v poměru k inkasu spotřební daně. Dojde k porovnání jednotlivých roků a ke zjištění možného trendu v provádění podvodů na spotřební dani z minerálních olejů. Na základě provedené analýzy tržních zvyklostí a velikosti daňových úniků bude formulováno doporučení na změnu daňových zákonů.

Ačkoliv primárním cílem je zkoumání trhu v České republice, je potřeba respektovat zákonné normy a judikáty vytvořené na nadnárodní úrovni, tedy v rámci Evropské unie. Konkrétně dojde k rozboru Judikátů Soudního dvora týkajících se principů harmonizace spotřebních daní v rámci Evropské unie.

2.2 Metodika

Průběh naplňování hlavního cíle práce bude koncipován do jednotlivých kapitol. První část se bude věnovat získávání teoretických poznatků o zkoumaném problému a bude tedy čistě teoretická. Ve druhé části již dojde k vytvoření praktického přínosu ze strany autorky práce.

V první, a tedy teoretické části práce dojde metodou deskripce k rozboru aktuálního systému výběru spotřební daně. Definovány budou zejména charakteristika spotřební daně z minerálních olejů, výhody a nevýhody jejího výběru, velikost inkasa spotřební daně a další. Pozornost bude věnována aktuálním trendům při provádění daňových podvodů a na to navazujícím řešením ze strany daňové správy a ostatních orgánů státní správy, nápravného a preventivního charakteru. Práce se zaměří na specifické případy podvodů činěné na spotřební dani z minerálních olejů.

Pro navržení zákonného opatření je potřeba vyslovit povahu daňových úniků a vyčíslit jejich velikost. V praktické části práce tedy dojde k naplnění dílčího cíle. Prostřednictvím aplikace metod měření daňových úniků, které se využívají pro selektivní daň ze spotřeby, dojde k vyhodnocení velikosti a struktury daňových úniků na spotřební dani z minerálních olejů. Velikost daňových úniků bude stanovena prostřednictvím dat o daňových nedoplatcích a dále dat o velikosti a počtu skutečně odhalených daňových úniků. Data budou získána od Celní správy České republiky. Celní správa (dále jen „CS“) využívá kontrolní činnost pro odhalování podvodných obchodů s minerálními oleji, kvůli kterým dochází k výpadku příjmů ze spotřební daně a zprávy o kontrolní činnosti každoročně zveřejňuje na webu CS ČR. Částečně tedy využiji dat zveřejněných na webu CS ČR, a částečně budou data vyžádána od odpovědných zástupců CS na základě žádosti podle Zákona č. 106/99 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Získaná data potom budu vyhodnocovat mimo jiné prostřednictvím metody indukce. Bude využita lineární funkce trendu, prostřednictvím které dojde ke zjištění potenciálního trendu ve velikosti daňových úniků. Pro definování směru, velikosti a možných souvislostí s ostatními proměnnými bude využito absolutních změn hodnot a párového korelačního koeficientu stanoveného v programu Gretl. Přidáním prvních diferencí hodnot o daňových nedoplatcích se vyhodnotí absolutní přírůstky a úbytky nedoplatků na spotřební dani z minerálních olejů.

Poslední kapitola vlastní části se bude věnovat již plnění hlavního cíle. Na základě detailního rozboru tržního prostředí, včetně zhodnocení trendu daňových úniků a inkasa spotřební daně bude navržena právní úprava. Úprava se dotkne tzv. zvláštních minerálních olejů, jež jsou zařazeny podle kódu kombinované nomenklatury jako výrobky s označením KN 2710 19 91-99. Úprava zavede povinnost sledovat tyto oleje v rámci systému EMCS. Neboť se jedná o systém vytvořený Evropskou unií, bude nutné zhodnotit proveditelnost mnou navrhované úpravy. Dojde k formulaci návrhu právní úpravy, která je v souladu s platnou legislativou. Následně budou zhodnoceny přínosy a negativa, které vyvstanou s aplikováním právní úpravy.

Ve vlastní práci bude odpovězeno na vyslovené výzkumné otázky. Na tyto výzkumné otázky se bude autorka práce zaměřovat při koncipování praktické části práce.

Výzkumná otázka č. 1: Jaký trend vykazují odhady daňových úniků?

Výzkumná otázka č. 2: Lze vysledovat viditelný vliv opatření orgánů státní správy na eliminaci současných daňových úniků?

Výzkumná otázka č. 3: O jak velké finanční prostředky přichází stát na dani za 1000 litrů nekorektně zdaněného zvláštního minerálního oleje?

V závěru práce dojde ke zhodnocení dosažených výsledků a ke komparaci výsledků s ostatními autory věnujícími se stejnému tématu. V závěrečné diskusi budou doporučení porovnávány s odbornou literaturou.

Veškerá data v praktické části jsou zpracována v programech Excel a Gretl.

3 Analýza tržních zvyklostí při výběru spotřební daně v ČR

Cílem kapitoly je vytvořit ucelený pohled na problematiku daňových úniků na spotřební dani z minerálních olejů. V první části literární rešerše dojde tedy k rozboru stávajících metod výběru spotřební daně, jejich výhod a nevýhod, všeobecné charakteristiky daně. Z důvodu připojení České republiky k Evropské unii je nutné zasadit problematiku do kontextu evropského práva. Směrnice Evropské unie a taktéž judikáty Evropského soudního dvora mají nemalý vliv na výběr spotřební daně i v České republice. V další části literární rešerše dojde k rozboru daňových úniků. Budou diskutovány názory jednotlivých autorů, kteří se svým dílem podíleli při řešení daňových podvodů.

Kapitola bude členěna do několika podkapitol, v rámci kterých bude charakterizován proces výběru spotřební daně, včetně slabých míst systému a současných snah daňových subjektů ke krácení daňové povinnosti a obcházení zákonných povinností. Práce se bude věnovat pouze daňovým podvodům při uplatňování spotřební daně z minerálních olejů.

3.1 Charakteristika spotřební daně z minerálních olejů

Výběr spotřební daně je velmi složitým a komplexním systémem, v rámci kterého dochází více méně k projevení jednotlivých preferencí a střetu zájmů. Na straně jedné stojí stát zastoupený orgány veřejné správy a správci daně, jež mají zájem na maximálním výběru prostředků do státního rozpočtu, aby s těmito prostředky mohlo být hospodařeno podle předem stanovených pravidel. Na straně druhé existuje preference plátců daně, kteří z logiky věci preferují co nejmenší zdanění nakoupených zboží a služeb. Je proto potřeba najít bod, ve kterém obě strany jsou ochotny setrvat a nebudou vyvíjet snahy zvyšovat daňovou zátěž ze strany státu a naopak snižovat daňovou povinnost ze strany plátců. Již Laffer viděl za důležité stanovit optimální míru zdanění subjektů, při kterém nebude docházet k narůstání velikosti stínové ekonomiky, a tím k poklesu inkasovaných prostředků ze zdanění (Svátková, 1994). Není ovšem vůbec jednoduché najít onen bod, ve kterém by byl maximalizován daňový výnos a zároveň minimalizovány snahy plátců daně k podvodnému jednání.

Nadto, trh minerálních olejů je z hlediska zdanění poněkud odlišný od všech ostatních trhů. Na rozdíl od všeobecných nepřímých daní, jako je DPH, zde není uplatňována procentní sazba z hodnoty základu daně, nýbrž uplatňuje se fixní částka daně, jež se přičítá k základnímu množství. Dalším specifickým znakem spotřební daně je, že se jedná o běžnou daň, kdy na rozdíl od kapitálových daní, které jsou uvaleny na stavovou veličinu (budovy, zásoby a další), spotřební daň je uvalena na tokovou veličinu. Tato skutečnost může mít za následek obtížné kontrolování korektnosti odvedené daně. Neboť se jeví snadnější kontrolovat stavovou veličinu,

při níž je jen obtížné zatajovat skutečné množství předmětu daně, kterým daňový subjekt disponuje. Naopak je obtížné kontrolovat množství motorové nafty (dále jen „MONA“), jejíž přeprava se uskutečňuje na území více států.

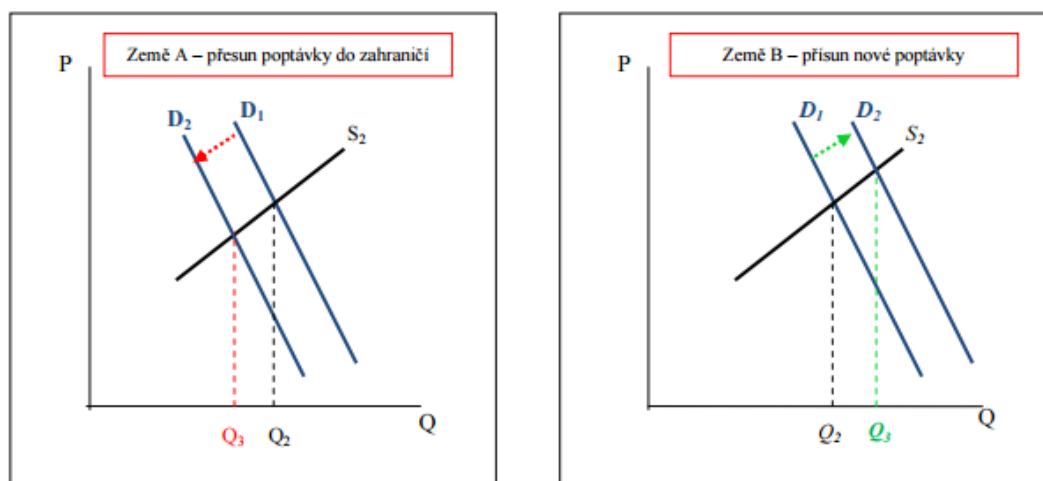
Další odlišnost trhu minerálních olejů od ostatních odvětví stanovuje OECD (2014). Podle OECD významným rysem spotřební daně z minerálních olejů je fakt, že ovlivňuje chování spotřebitelů větší měrou než jakákoliv jiná oblast zdanění. Daň existuje již po mnoho let, nicméně původní motiv pro její uplatňování nevycházel z environmentálních potřeb (původní motiv lze vidět např. v obecném generování příjmů nebo vyčlenění výdajů na infrastrukturu). Až ve chvíli, kdy se objevil na trhu nový typ bezolovnatého benzínu, vyvstaly snahy pro daňové úlevy na tento typ environmentálně přívětivějšího benzínu. Důvodem snah byla vyšší cena produkce benzínu, která zapříčinila nižší konkurenceschopnost na trhu s pohonnými hmotami. Pro zvýšení konkurenceschopnosti a zlepšení kvality životního prostředí bylo tedy potřeba podpořit producenty šetrnějšího paliva.

Další distorze na trhu minerálních olejů (dále jen „MO“) způsobuje skutečnost, že u daných typů MO se výrazně liší sazby daně. Paliva využívaná v přepravě mají mnohonásobně vyšší sazby spotřební daně, než je tomu u paliv využívaných v jiných sektorech (např. domácnostech). Významné je využití spotřební daně na pokrytí některých externích nákladů typických pouze pro přepravu (zejména dopravní zácpy). Aspekt spravedlnosti pak může směřovat ke stanovování nižších sazeb daně na naftu využívanou při vytápění domácností (OECD, 2014). Vysvětlení skutečnosti různorodosti sazeb, byť i v daních uvalovaných na paliva využívaná výhradně v přepravě, nikoliv ve srovnání s palivy využívanými v domácnostech, lze hledat ve zprávě společností CETA a IPPS z roku 2015. Podle zmíněných společností, důvody vyšších sazeb na naftu využívanou v přepravě mohou být různé. Významný je zejména aspekt, že Česká republika je exportně orientovanou, a tedy tranzitní zemí. Je nutno tedy posuzovat i sazbu daně v zahraničních zemích, jež výraznou měrou ovlivňuje ochotu tuzemských i zahraničních dopravců tankovat pohonné hmoty v ČR. Oproti tomu benzín je využíván převážně pro účely soukromé osobní dopravy, přístup spotřebitelů benzínu na zahraniční trhy je tedy o dost složitější, než je tomu u nafty. Z důvodu konkurenceschopnosti nafty prodávané na českých čerpacích stanicích by se měli tvůrci daňové politiky soustředit i na komparaci zahraničních sazeb daně z nafty (CETA, 2015). V též zprávě autoři uvádí skutečnost, že výběr spotřební daně výrazným způsobem ovlivňuje výši inkasa daně, nicméně neplatí tvrzení, že vyšší sazba je rovna vyššímu inkasu. Výrazné zvýšení cenové elasticity poptávky způsobené možností subjektů nakupovat naftu i v zahraničí má za následek rozdíl skutečného výběru daně oproti očekávanému. Rigidita prostředí a délka legislativního procesu ještě umocňuje případné změny podmínek výběru (CETA, 2015).

Skutečnost substituce spotřeby nafty v zemi s nižší spotřební daní uvalenou zejména na naftu lze popsat i následujícím způsobem. Jestliže dojde ke zvýšení spotřební daně na naftu v zemi A, pak může dojít k částečné substituci spotřeby do země B, která uvaluje na stejný výrobek nižší sazbu daně. Důvodem je existence

alternativní možnosti natankovat MONA v zahraničí, a to zejména u mezinárodních silničních přepravců (Rod, Ševčík, 2010).

Z toho může vyplynout paradox při zavádění změny sazby daně. Záměr zvýšení spotřební daně je zřejmý, zvýšit výběr daně z dané komodity. Nicméně zavedení vyšší daně může mít, a pravděpodobně i má opačný efekt. Na obr. 1 jsou znázorněny následky změny poptávky při navýšení spotřební daně na motorovou naftu v zemi A, a v zemi B.

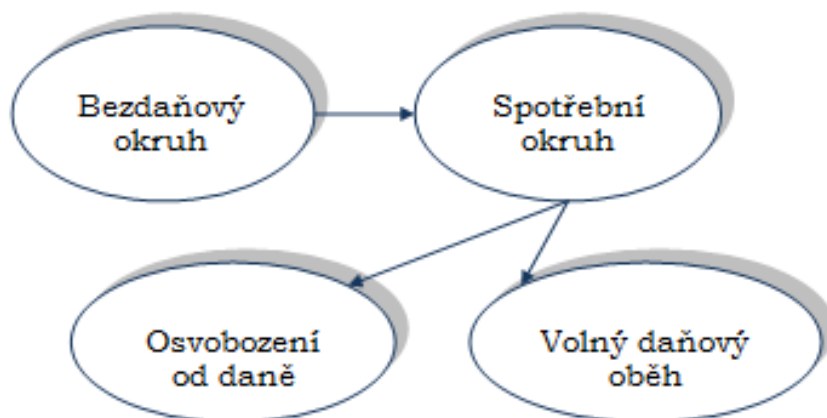


Obr. 1 Změna poptávky po MONA a její přesun ze země A do země B.
Zdroj: Rod, Ševčík (2010)

Země A zvýší daň, a tím zvýší cenu nafty nad úroveň v zemi B. Mezinárodní přepravci, jež tvoří značnou část domácí poptávky po motorové naftě, začnou substitovat spotřebu MONA v zemi A za spotřebu v zemi B. V konečné fázi dojde ke snížení poptávaného množství v zemi A, a následně poptávka v zemi B vzroste z množství Q_2 do Q_3 .

3.1.1 Režimy při uplatňování daně z minerálních olejů

Při aplikování Zákona o spotřebních daních se zboží podléhající dani může pohybovat v několika režimech, na základě kterých se rozhoduje o jeho zdanění, či naopak dočasném, případně trvalém nezdanění. Lze rozlišovat dva základní režimy, neboli tzv. daňové okruhy, a to bezdaňový a spotřební. Na obr. 2 jsou zachyceny jednotlivé základní daňové režimy.



Obr. 2 Daňové okruhy při nakládání s MO
Zdroj: vlastní zpracování

První okruh, bezdaňový, se vyznačuje uplatněním režimu podmíněného osvobození zboží od spotřební daně. Takovéto zboží se pohybuje mezi daňovými sklady jednotlivých členských států a mezi daňovými sklady v tuzemsku bez povinnosti přiznat a zaplatit daň. Osvobození se uplatňuje do doby, kdy je zboží uvedeno do volného daňového, a tedy spotřebního oběhu. Tento okamžik Zákon definuje jako výroba, dovoz a skladování vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně.

Při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu mohou nastat dvě situace. V první situaci dojde k trvalému osvobození od daně podle příslušných ustanovení zákona. K osvobození dochází ve specifických případech, kdy mimo jiné je třeba posoudit významné kritérium účelu použití MO. Od daně jsou osvobozeny například vybrané oleje používané pro jiné účely než je výroba tepla a pohon motorů, oleje, které slouží pro výrobu výrobků, které nejsou předmětem daně, letecké pohonné hmoty benzinového typu, a další. Pokud oleje nejsou po uvedení do volného daňového okruhu trvale osvobozeny od daně, dojde k jejich zdanění (Svátková, 2009).

Je patrné, že právě režim podmíněného osvobození od daně se považuje za velmi rizikový časový úsek, kdy bez povinnosti přiznat daň je nakládáno se zbožím, které by za jiných okolností zdaněno být mělo.

Selektivní spotřební zdanění minerálních olejů s sebou přináší jisté výhody, ale zároveň i nevýhody, které je potřeba brát na vědomí při úvahách o nastavování systému výběru spotřební daně. Následující podkapitoly o těchto výhodách a nevýhodách pojednávají.

3.1.2 Výhody a nevýhody selektivního zdanění

Výhody selektivního zdanění

Při aplikaci spotřebních daní s postupem času vyvstaly dva nejvýraznější důvody pro zdaňování spotřebními daněmi, těmi jsou následující (Kubátová, 2003).

- Odrazení lidí od "škodlivé" spotřeby - spotřební daň slouží jako specifický typ pokuty za spotřebu statků, které člověku a společnosti nijak neprospívají, ba naopak po čase spotřeby se mohou objevit zvýšené náklady společnosti, například na léčbu nemocných kuřáků, eliminaci klimatických změn způsobených nadměrným vypouštěním emisí do ovzduší, apod. Je ale nutné daň stanovit v adekvátní výši, jež by odrážela jednak náklady vynaložené na odstranění škod ze spotřeby statků a jednak administrativní náklady vynaložené pro administraci daně. Nicméně ne vždy se jeví jednoduchým zjistit správnou výši daně z hlediska vyhodnocení škod vznikajících ze spotřeby. Vztaheno na MO, ne vždy je jednoduché vyčíslit, kolik emisí je vypouštěno do ovzduší s použitím jedné jednotky pohonné hmoty.
- Příliv peněz do státního rozpočtu - zároveň jsou spotřební daně poměrně silným a stabilním zdrojem příjmů státního rozpočtu. Dost významné inkaso z těchto daní je dáno především skutečností, že daňové subjekty vykazují nízkou citlivost spotřeby zdaněných výrobků na změnu míry zdanění, které je již tak na dost vysoké úrovni. Změna ve výši zdanění komodity má pouze nepatrný vliv na poptávaném množství. Tabulka níže zobrazuje inkaso spotřební daně z minerálních olejů v komparaci s celkovými daňovými příjmy České republiky v letech 2009-2014. Poslední sloupec potom tvoří podíl specifické daně z minerálních olejů na celkových daňových příjmech.

Tab. 1 Inkaso spotřební daně jako podíl celkových daňových příjmů v ČR

Rok	Inkaso SPD z minerálních olejů (mld. Kč)	Celkové daňové příjmy (mld. Kč)	Podíl inkasa daně z minerálních olejů (%)
2009	79,46	680,63	11,67
2010	81,40	711,21	11,46
2011	80,94	726,2	11,15
2012	81,23	748,09	10,86
2013	78,42	774,95	10,12
2014	81,61	806,00	10,13

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2015

Z tabulky je patrné, že spotřební daň vybraná ze sledovaných komodit dosahuje v období od roku 2009 do 2014 v průměru necelých 11 % z celkových daňových pří-

jmů. Jsou zde jen nepatrné výkyvy, které ovšem nejsou nijak neobvyklé a jsou zapříčiněné přirozenou fluktuací poptávky po komoditě. V roce 2010 došlo ke zvýšení sazby spotřební daně na bezolovnatý benzín a motorovou naftu o korunu na jeden litr, v témže roce se zvýšila i sazba DPH o 1 p.b. na 20 % (Minčíč, 2011). Mírný růst inkasa z daní, a to jak spotřebních, tak celkových v roce 2010 může být tedy způsoben růstem obou těchto sazeb. Hlavní příčina poklesu v roce 2013 je, podle zprávy Ministerstva financí, významný daňový únik ve výši 1,3 mld. Kč.

Průměrně tedy příjmy z výběru spotřební daně z minerálních olejů tvoří téměř 11 % z veškerých daňových příjmů České republiky. Tato částka je poměrně vysoká, a je tedy nutné se zabývat potenciální hrozbou jejího snižování vlivem daňových podvodů.

Dalo by se říci, že tato dvě pozitiva při aplikování spotřební daně působí proti sobě. Pokud vyvstává snaha eliminovat zmiňovanou "škodlivou" spotřebu zvýšením výběru daně na spotřebované statky a tato snaha skutečně odradí subjekty od spotřeby nežádoucích statků, pak by tedy neměl být zdroj příjmů z této spotřeby považován za stabilní a silný. Vztah mezi oběma vlastnostmi je dán elasticitou poptávky po těchto statcích.

Nevýhody selektivního zdanění

Výběr spotřební daně s sebou na druhou stranu přináší i negativa, která je nutno zohlednit při rozboru selektivního zdanění. Za negativa jsou považovány následující:

- Distorzní působení selektivní daně - distorzní působení selektivní daně vede k neefektivní alokaci zdrojů. Selektivní spotřební daň mění relativní ceny zdaněných a nezdaněných statků. V případě, že elasticita poptávky a nabídky je nenulová, tak to vede ke změně preferencí spotřebitelů. Tito poté začnou substitovat spotřebované statky a výrobci jsou nuceni soustředit se na výrobu jiných statků. Celkově to má dopad na snížení efektivnosti alokace.
- Regresivní dopad daně - tato skutečnost vede k relativně většímu daňovému břemenu pro poplatníky v nižší příjmové kategorii. Je to dáno především skutečností, že na zboží zdaněné selektivně je uvalena daň nikoliv proporcionálně, ale jednotkově, a tím na menší důchod je určen větší podíl. Vysoké selektivní daně tak mohou vést až ke snížení spravedlnosti daňového systému (Široký, 2008).

Selektivní spotřební daně jsou veřejnou společností považovány za nespravedlivé právě kvůli uvedenému regresivnímu dopadu. Pokud je ve společnosti spotřeba zboží téměř stejná mezi všemi daňovými poplatníky, pak bohatí poplatníci zaplatí relativně méně k poměru ke svému příjmu, kdežto chudí poplatníci zaplatí relativně více. Nadto pokud chudí spotřebují i více zboží, pak zaplatí absolutně více než bohatí. Nicméně neustále převažují důležité důvody pro výběr spotřební daně, a

těmi jsou právě sanace škod vzniklých vlivem spotřebou zboží podléhajícího spotřební dani a zejména příjem do státního rozpočtu.

Vzhledem k tomu, že Česká republika je členem Evropské unie a existuje zde volný trh, tak je nutné sledovat tuto problematiku nejen v rámci území České republiky, ale taktéž v nadnárodním rámci. O harmonizaci pojednává následující podkapitola.

3.1.3 Harmonizace spotřební daně v rámci Evropské unie

Po vstupu České republiky do Evropské unie došlo k rozšíření vnitřního trhu. Díky tomuto rozšíření se zvýšilo i množství daňových úniků, které pramení z obtížnějšího hlídání daňových poplatníků povinných odvést daň. Začaly tak vznikat řetězce dodavatelů, jejichž jednotlivé články měly povinnost přiznat a zaplatit daň, nicméně mnohdy své povinnosti nedostály a daň nebyla vybrána vůbec (Semerád, 2012). Členské státy tak přicházely o značné množství výnosů z neodvedených daní a vznikla nutnost nastatou situaci nějakým způsobem řešit. Mihaela Aghenitei (2013) tvrdí, že boj s daňovými úniky je sice v kompetencích jednotlivých členských států, nicméně současný globalizovaný svět vyžaduje disponování nadnárodními pravidly a prostředky pro zlepšení výběru daně. Za účelem pomoci řešit problémy daňových úniků na úrovni jednotlivých členských států, poskytla Evropská unie nový rámec pro administrativní spolupráci a opatření, jež zamezí výskyt potenciálních daňových úniků v rámci přeshraničních obchodů.

Reakcí na aktuální problémy bylo vytvoření Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě COM (2012), o konkrétních způsobech, jak posílit boj proti daňovým podvodům a daňovým únikům, a to rovněž ve vztahu k třetím zemím. Sdělení stanovilo několik konkrétních kroků k možnému zlepšení výběru daní, snížení daňových úniků, a to zejména prostřednictvím lepšího využívání existujících nástrojů. Dále byla navržena lepší spolupráce mezi daňovými administrativami členských zemí. Sdělení vysvětluje nutnost lepšího využívání existujících daňových nástrojů, jelikož v minulosti byla přijata opatření upravujících správní spolupráci týkající se přímých i nepřímých daní, ovšem jejich používání členskými státy ještě nebylo dosaženo. Mimo jiné také Nařízení Rady č. 389/2012 ze dne 2. května 2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní. Klíčovým faktorem se jeví zlepšení dodržování daňových předpisů poplatníky. Tohoto lze docílit lepší informovaností poplatníků o daňových pravidlech Evropské unie a členských států. Jsou zmiňovány nástroje jako jednotný daňový portál pro všechny daně, a to zvláště pro daňové rezidenty a zvláště pro daňové nerezidenty v jednotlivých členských státech. V České republice vznikaly tendence pro vytvoření jednotného inkasního místa již od r. 2006, kdy předložilo Ministerstvo financí usnesení vlády č. 1462 k záměru sloučení výběru daní, cel a pojistného na veřejnoprávní pojištění. Původní záměr je pro využití jednotného inkasního místa pouze na území České republiky. Jedná se o velmi perspektivní projekt, nicméně doposud nenabyl účinnosti. V důvodové zprávě ze dne 3. července 2014, která se mimo jiné věnovala otázce použitelnosti Zákona č. 458/2011, o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dal-

ších změnách daňových a pojistných zákonů je potvrzena nepoužitelnost plánovaného zavedení jednoho inkasního místa. Důvod je spatřován zejména v rekonstrukci soukromého práva, díky které jsou určité pasáže navrhovaného zákona o jednotném inkasním místě neaktuální. Jinými slovy určité pasáže navrhovaného zákona mění skutečnost, která se mezitím změnila významnou novelou již platných zákonů. Hlavní myšlenka byla nicméně zachována a je plánováno její další projednávání.

Mezi hlavní předpisy vzniklé na půdě Evropské unie patří Směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní, nazvaná jako tzv. horizontální Směrnice, dále pak Směrnice Rady 2003/96/ES, tzv. Směrnice o sazbách akcízů, jež upravuje zdanění energetických produktů a elektřiny, dále pak Směrnice Rady 95/60/ES o daňovém značení plynových olejů a petroleje.

Jak píše Široký, prvotním záměrem v oblasti harmonizaci spotřebních daní bylo nejprve sladění struktury a posléze i samotných daňových sazeb jednotlivých akcízů. Členské země, které uvalují rozdílné sazby na alkohol, konkrétněji velmi vysoké sazby na pivo a nízké sazby na víno, s návrhem zásadně nesouhlasily, a tudíž bylo od harmonizování sazeb zcela upuštěno. V současnosti existuje návrh revize tzv. Směrnice o sazbách (2003/96/ES), jež je součástí materiálu COM (2011). Jeho cílem je vytvořit dvě složky zdanění energetických produktů a elektřiny. První složkou by bylo zdanění emisí CO₂ a druhou zdanění skutečné spotřeby. První složka by měla činit 20 EUR za tunu CO₂ a výše druhé sazby by závisela na typu paliva, např. u benzínu by byla sazba 9,6 EUR/GJ s původním datem účinnosti od 1. 1. 2015. Prostřednictvím zdanění energetického obsahu konkrétního paliva, a nikoliv jeho objemu, by mělo být dosaženo nediskriminačního zdanění energetických produktů a elektřiny vůči různým energetickým zdrojům (Široký, 2013). Nicméně doposud (2016) nebyla revize Směrnice provedena.

3.1.4 Judikáty Soudního dvora

Nedílnou součástí unijní legislativy jsou judikáty vydávané Soudním dvorem. Dle Blahušiaka (2007) vzniklé judikáty slouží zejména pro dodržování práva v rámci provádění jednotlivých ustanovení práva Evropské unie. Dohlíží nad jednotností výkladu ve všech členských státech, a to v duchu evropské integrace. V oblasti spotřebních daní vzniklo několik judikátů. Mimo jiné řeší nesplnění podmínek stanovených ve Směrnici a porušení unijního práva, případně nedodržení lhůty pro implementaci Směrnic do vnitrostátního práva.

Nedodržení principu minimálního zdanění pohonných hmot

Ve věci C-55/12 vystupovala Evropská komise proti Irsku ve sporu o nesouladu vnitrostátní legislativy s legislativou unijní. Ještě v roce 2008 bylo v Irské legislativě v platnosti ustanovení o výjimce ze zdanění spotřebními daněmi pro automobily využívané postiženými osobami, ačkoliv unijní legislativa nařizovala povinné minimální sazby daně pro pohonné hmoty. Vnitrostátní legislativa tohoto členského státu tedy odporovala Směrnici 2003/96 z 23. října 2003. Evropská komise tedy

poslala Irsku výzvu, ve které požadovala splnění závazků vzniklých implementací Směrnice 2003/96 týkajících se minimální výše zdanění předepsaného touto Směrnicí. Irsko tvrdilo, že ačkoliv byla v listopadu 2008 přijata opatření za účelem vyhovět požadavkům minimálního zdanění, tak je neustále v platnosti výjimka ze zdanění pro automobily využívané postiženými osobami. Irsko oddalovalo přijetí opatření, které by zaručilo soulad vnitrostátní legislativy s unijní, a na základě toho se rozhodla Evropská komise pro zahájení soudního řízení. Evropský soudní dvůr na základě posouzení okolností shledal jednání Evropské komise jako opodstatněné.

Evropský soudní dvůr rozhodl, že pokračujícím poskytováním výjimky ze zdanění pro automobily používané postiženými osobami, i po uplynutí přechodné doby pro implementaci Směrnice do vnitrostátního práva, tedy do 31. prosince 2006, Irsko selhalo při plnění povinností vyplývajících ze článku 4 odst. 1 Směrnice 2003/96, tedy o povinné minimální výši sazeb pro zdanění energetických produktů. Na základě tohoto rozsudku byla Irsku stanovena povinnost uhradit pokutu.

Osvobození od daně neslučitelné s vnitřním trhem

Rozhodnutí Rady 92/510/EHS ze dne 19. října 1992 povoluje pokračovat v uplatňování stávajících snížených sazeb spotřební daně nebo osvobození od spotřební daně u některých minerálních olejů používaných při výrobě oxidu hlinitého na území regionu Gardanne, Shannon a Sardinie, které zavedly Francie, Irsko a Itálie. Platnost ustanovení byla v konečném důsledku prodloužena až do 31. prosince 2006, a to i navzdory vstupu v platnost nové Směrnice 2003/96. Nicméně už při tvorbě této Směrnice bylo vyjádřeno prohlášení, že stanovení takovýchto výjimek je neslučitelné se společným trhem. V důsledku toho Komise nařídila Irsku, Francii a Itálii, aby přijaly nezbytná opatření pro navrácení podpory, která jim byla udělena v období od 3. února 2002 do 31. prosince 2003.

V konečném důsledku bylo zahájeno řízení Soudního dvora, který v této věci vydal rozsudek C-547/11, kde vystupovala Evropská komise proti Italské republice ze dne 5. června 2014. Soudní dvůr rozhodl ve věci tak, že aniž bylo Itálii nařízeno přijmout opatření pro navrácení státní podpory ve formě osvobození od daně z minerálních olejů používaných při výrobě oxidu hlinitého, Itálie nepřijala ve stanovené lhůtě všechna opatření, stanovená v Rozhodnutí 2006/323, nezbytná pro navrácení státní podpory prohlášené za neslučitelnou se společným trhem. Na základě tohoto tvrzení nespĺnila své povinnosti, a tudíž se jí ukládá náhrada nákladů řízení.

Je tedy zřejmé, že rozsudky mají nemalý vliv na daňovou politiku členských států, a ačkoliv jednotlivé rozsudky nejsou oficiálně zakotveny v primárním ani v sekundárním právu, tak významně ovlivňují principy prohlubování evropské integrace. V drtivé většině vycházejí aktuální rozsudky Soudního dvora z rozsudků předchozích (Široký, 2013). Harmonizace akcí, či všeobecně harmonizace v oblasti daňových politik je velmi složitým a náročným procesem. Lze to spatřovat

zejména i v neschopnosti členských států projevít jednoznačnou shodu při stanovení sazeb akcízů. Proto nelze očekávat, že by v nejbližší budoucnosti došlo k úplné integraci na úrovni Evropské unie.

3.2 Teorie daňových úniků

Jak uvádí J. C. Martinez (1994), terminologie daňových úniků je velmi různorodá. Je to dáno především velkým množstvím daňových deliktů. Termín daňový únik zahrnuje jak legální daňový únik, který vzniká zejména nenápadným obcházením zákona daňovými subjekty, tak neoprávněný či nezákonný únik. Mezi praktiky zakládající vzniku neoprávněnému úniku patří jednak podhodnocování předmětu zdanění, volba nejméně zdaněného postupu, přechod do stínové ekonomiky nebo přímo podvod proti zákonu či vyhýbání se daňové povinnosti, a to i v mezinárodním měřítku. Příkladem takového úniku na nadnárodní úrovni může být odcházení společností do daňových rájů ve snaze minimalizovat daňové zatížení podnikání (Martinez, 1994).

Daňové úniky jsou velmi specifickou oblastí při analyzování stran odborníků, analytiků, a to zejména kvůli jejich latentnímu rozměru. Nelze provádět přesné výpočty, lze získat pouze odhady vývoje daňových podvodů. Následkem této skutečnosti je velmi obtížná analýza reálného stavu stínové ekonomiky. O metodách měření odhadu stínové ekonomiky pojednává kapitola 3.5.

Podle O. W. Holmese (1916) jestliže zákon vymezí hranice, pak tyto hranice nelze překročit. Subjekt se může pohybovat buď na straně, kde jedná plně v souladu se zákonem a není zde právně horších řešení, nebo jeho jednání může být odsouzeno jako daňový únik, pak se nachází na špatné straně hranice. Podle Slemr a Yitzhakiho (2002) je rozlišující charakteristikou úniku nezákonnost. Toto tvrzení tedy koresponduje s tvrzením Holmese o zákonem vymezených hranicích, které není možné překračovat.

Jak tvrdí Denison, Eger a Hackbart (2000), státní rozpočty jsou neustále ohroženy ztrátou příjmů, která může být způsobena dvěma základními typy chování daňových poplatníků, a to vyhýbání se daňové povinnosti a krácení daně. V následujících odstavcích bude proveden rozbor obou pojmů.

Vyhýbání se daňové povinnosti

První způsob chování daňových poplatníků spočívá ve vyhýbání se placení daní. Podle slovníku daňových pojmů OECD je termín vyhýbání se daňové povinnosti (z anglického „tax avoidance“) používán v případě, kdy dochází k rozvržení příjmu poplatníka za účelem snížení jeho daňové povinnosti a ačkoliv toto uspořádání je striktně legální, tak i přesto může být mnohdy v rozporu s původním záměrem zákona. Americký soudce Learned Hand (1947) vyslovil tvrzení, že není nic zlovestného na tom, aby si člověk uspořádal své záležitosti takovým způsobem, že udrží svou daňovou povinnost na úrovni nejnižší možné. Dělá to každý, a to v právu. Nikdo není povinen platit víc, než zákon požaduje.

Denison, Eger a Hackbar (2000) také konkretizují vyhýbání se daňové povinnosti, jako situaci, kdy se daňové sazby zvýší na úroveň nákupní ceny komodity a poplatníci raději sníží svoji spotřebu, než aby zaplatili více na daních. Za každý neuskutečněný nákup se sníží daňové příjmy státního rozpočtu. Tento způsob není nezákonný, nicméně dochází zde k výraznému výpadku příjmů, které by mohly sloužit pro úhradu výdajů souvisejících se zlepšením veřejné infrastruktury.

Krácení daňové povinnosti

Další způsob, jak se poplatníci snaží vyhnout placení daně, je již nezákonný, a je jím krácení daně (z anglického „tax evasion“). Dle OECD tkví podstata termínu krácení daňové povinnosti v zamlčení, či ignoraci skutečnosti, na základě které by měla být daňovému poplatníku vypočítána daňová povinnost. Nicméně jejím zamlčením si poplatník nelegálně snižuje daňový závazek.

Denison, Eger a Hackbart (2000) tvrdí, že se jedná o nelegální aktivitu některých daňových poplatníků snažících se o zřeknutí se povinnosti platit daně. Pro stát je tento způsob jen těžko odhalitelný.

Ačkoliv jsou spatřovány rozdíly mezi krácením daňové povinnosti a vyhýbáním se daně, Denis Healey (2000) tvrdí, že je pouze tenká linie mezi těmito dvěma praktikami. Podle jeho slov „rozdílem mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a daňovým únikem je tloušťka věžeňské zdi“.

Daňové úniky na spotřební dani z minerálních olejů

Doposud se práce věnovala obecnému pojmu daňový únik jako takovému. Následující kapitoly se již úžeji zaměří na specifika daňových podvodů při aplikování spotřební daně z minerálních olejů.

Denison a Eger (1996) provedli výzkum daňových úniků. V něm se zaměřovali zejména na daňové úniky na dani z minerálních olejů. Podle Denisona existují mnohé metody, jak se vyhnout placení daně, ale všechny spadají do čtyř základních kategorií:

1. Selhání při podávání informací
2. Podávání falešných informací
3. Neoprávněné uplatňování výjimek
4. Selhání při placení vyměřené daně

Kategorie založená na podávání falešných informací zahrnuje praktiky, které jsou v USA známé jako „daisy chain“. V 80. letech 20. století bylo zjištěno, že některé společnosti dodávající pohonné hmoty z rafinerií do maloobchodu jsou vytvořeny pouze za účelem zkrácení daně. Prostřednictvím tzv. daisy chain společností je vybrána daň od maloobchodníků, avšak tato daň není přiznána správci daně. Často se nepodaří společnosti odhalit a jejich zakladatelé zmizí i s dollary z neodvedené daně. Ostatní praktiky spadající do druhé kategorie jsou už méně propracované.

vané. Patří mezi ně mimo jiné uvádění nesprávných cen, slev, či uvedení využití paliva, které nekoresponduje s realitou, čímž se redukuje výše daně.

Další metodou podle Denisona je tzv. „cocktailing“ (neboli mixování), kdy dochází k míchání odpadních olejů s pohonnými hmotami. K samotnému míchání dochází až v okamžiku, kdy je odvedena daň z MO. Tehdy jsou přidány odpadní oleje a ostatní hořlavé odpady za účelem zvýšení objemu paliva k prodeji zákazníkům. Skutečná daň vybraná od zákazníků již ovšem není odvedena do rozpočtu. V konečném důsledku metoda nejen snižuje daňové výnosy, ale může přinést potenciální hrozby pro spotřebitele a životní prostředí.

Takzvaná metoda „bootleging“ (neboli pašeráctví) je společná pro veškeré zboží podléhající spotřební dani. Důvodem k pašeráctví je výskyt rozlišných daňových sazeb na území jednotlivých států. MO je zdaněn ve státě s nižší daňovou zátěží, pašován na území s vyšší daňovou zátěží a zde je prodán za vyšší cenu. Podvody se vyskytují častěji u hraničních států s velkými rozdíly mezi spotřebními daněmi.

Poslední zmiňovaná metoda se vyskytuje na úrovni spotřebitelů. Jednotlivci mohou podhodnotit jejich skutečnou spotřebu, anebo mohou přiznat užití MO, jež podléhá osvobození od daně. Faktický účel je ovšem odlišný od deklarovaného (Denison, Eger, 2000).

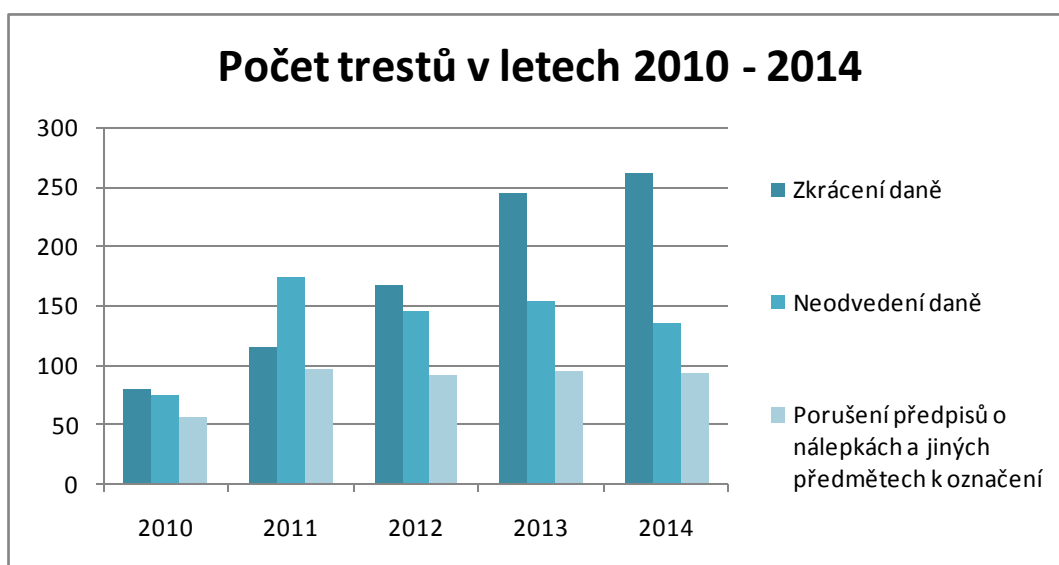
3.3 Daňové úniky v podmínkách České republiky

Legislativa upravující výběr spotřební daně stanovuje pomyslné mantinely, které není možné překračovat. V České republice kromě Zákona o spotřebních daních hrají významnou roli i ostatní právní předpisy. Jedná se zejména o Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník a další. Níže bude pojednáno o aktuálních praktikách podvodníků zaznamenaných v posledních letech, se kterými se snaží česká správa daně vypořádat.

Trestní zákoník definuje daňový únik jako zkrácení daně, neodvedení daně, nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, porušení předpisu o značení zboží a padělání předmětů k označení zboží. Rozdíl mezi zkrácením a neodvedením daně může být vysvětlen pomocí výše zmíněných typů chování daňových poplatníků. Zkrácení daně reflektuje principy krácení daňové povinnosti podle výkladu OECD, kdy nedojde vůbec k přiznání daňové povinnosti a subjekt si tak nelegálně krátí závazek vůči správci daně. Neodvedení daně potom odráží rysy vyhýbání se daňové povinnosti. Zatímco ale vyhýbání se daňové povinnosti je v mezích zákona, pak neodvedení daně je již trestným činem. Neodvedení je definováno jako nesplnění zákonné povinnosti odvést daň. Prakticky to znamená, že osoba, která přizná svoji daňovou povinnost, ovšem neodvede přiznanou daň, se stane osobou, která neodvedla daň a je stíhána podle tohoto ustanovení.

Následující graf zachycuje počet odsouzených trestných činů v letech 2010 – 2014 rozlišených podle skutkové podstaty na zkrácení daně, neodvedení daně a

porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení. Data jsou získána ze statistických ročenek Ministerstva spravedlnosti a prošla vlastní úpravou. Nutno podotknout, že ze získaných dat nelze zjistit žádnou informaci o průběhu a délce trestních řízení, nelze tedy analyzovat průměrnou délku řízení, která má potenciálně vliv na efektivitu daňových řízení. Zároveň data obsahují daňové podvody na veškerých daních, nikoliv jen na spotřebních daních z minerálních olejů, takováto data bohužel ročenka Ministerstva spravedlnosti neposkytuje. Z grafu jsou patrné rozdíly mezi tresty udělenými za jednotlivé trestné činy. Zkrácení daně vykazuje, vyjma roku 2011, nejvyšší hodnoty. V roce 2014 dosahuje hodnoty 261. Rapidní nárůst v roce 2013 může být částečně způsoben již zmíněným zjištěným daňovým únikem v hodnotě 1,3 mld. Kč, do kterého bylo pravděpodobně zapojeno více osob.



Graf 1 Počet trestů v letech 2010 – 2014

Zdroj: statistické ročenky Ministerstva spravedlnosti

Ostatní trestné činy, a to neodvedení daně a porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení, nevykazují v těchto letech žádný trend.

Dle slov Danielové se jako nejvíce ziskové jeví podvody s minerálními oleji, a to zejména z důvodu vlastností specifických pro jejich obchodování:

- Vysoká jednotková sazba – jak již bylo zmíněno, spotřební daně z minerálních olejů jsou uvalovány nikoliv valoricky, ale jednotkově. Pokud je sazba daňovými poplatníky vnímána jako příliš vysoká, pak vyvstávají tendence se úhradě daně vyhnout, a to zvyšuje množství nelegálních transakcí.
- Velký obchodovaný objem – skutečnost velkého množství obchodovaných MO může v poplatnících vzbuzovat dojem, že podvody na spotřební dani jednak je obtížné odhalit z důvodu obtížné identifikace jednotlivých dodávek (obtížně měřitelné množství litrů), a jednak že v případě úspěšného provedení daňo-

vého podvodu se zvyšuje přínos pro poplatníka, který se vyhnul odvedení daně.

- Rychlá obrátkovost - se vyznačuje snadnou přemístitelností zboží, a toto všeobecně přispívá k obtížnější kontrole zboží
- Fyzikální příbuznost PHM s MO nezatíženými spotřební daní pro jejich specifické použití – usnadňuje přimíchávání nezdaněných MO do pohonných hmot klasicky podléhajících dani, a tím dochází ke snižování skutečné daňové povinnosti. (Danielová, 2011)

Metody a kategorie zmíněné v předchozí kapitole lze aplikovat i v podmínkách České republiky. Následující kapitoly pojednávají o specifických českých praktických, se kterými se snaží bojovat česká daňová správa.

3.3.1 Role oprávněného příjemce dle Zákona o spotřebních daních

První rizikovou oblastí při aplikaci spotřebních daní je role oprávněného příjemce dle Zákona o spotřebních daních (dále jen „Zákona“).

Oprávněným příjemcem je podle Zákona fyzická či právnická osoba, která v rámci své podnikatelské činnosti přijímá, buď jednorázově či opakovaně, na základě povolení, vybrané výrobky podléhající spotřební dani z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od daně. Tato osoba není v místě přijímání takových výrobků provozovatelem daňového skladu.

V § 58 Zákona o spotřebních daních je stanoveno, že podmínkou při opakovaném přijímání vybraných výrobků je poskytnutí zajištění daně způsobem a ve výši, který je stanoven Zákonem. Dne 1. 1. 2015 došlo ke změně horního limitu celkového zajištění daně z původních 1 000 mil. Kč na 1 500 mil. Kč. Jelikož se nejedná o zanedbatelnou částku, kterou musí oprávněný příjemce složit správci daně, tak služeb oprávněného příjemce využívají i jiné subjekty pořizující vybrané výrobky podléhající spotřební dani. Tímto se vytváří potenciální prostor pro vznik daňových úniků, kdy již v rámci přepravy ze zahraničí jsou uskutečněny první přeprave pohonných hmot bez úhrady daně z přidané hodnoty (dále jen “DPH”), ačkoliv tato povinnost vzniká. Následně ten, kdo uskutečňuje prodej zboží při přechodu hranic je povinen odvést DPH z pořízeného zboží. Kvůli řetězci prostředníků při dovozu pohonných hmot a jejich snaze prokázat vznik daňové povinnosti jinému subjektu, bývá jen velmi obtížné zjistit, kdo byl skutečně vlastníkem zboží při přechodu hranice (J. Rambousek, 2013). Takovéto praktiky se nazývají karuselové podvody a v prostředí České republiky je prošetřuje zejména takzvaná Daňová kobra, a tedy společný tým Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Hlavní kompetencí Daňové kobry je odhalování daňových úniků a boj proti daňové kriminalitě, zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.

Novela legislativy z roku 2013 provedla drobné úpravy právě za účelem eliminace případů, kdy nedojde k výběru daně z důvodu využití institutu oprávněného příjemce. Do Zákona o DPH bylo tedy přidáno ustanovení o ručení za daň z do-

dání zboží. Za normálních okolností by daň z přidané hodnoty odvedl příjemce zboží, nicméně § 108a zmíněného Zákona převádí riziko ručení na osobu oprávněnou přijímat zboží.

3.3.2 Míchání pohonných hmot s méně zdaněnými MO

Dalším podvodem přispívajícím výraznou měrou ke zvyšování daňových úniků je přimíchávání do pohonných hmot tzv. jiných minerálních olejů, které jsou určeny pro účely odlišné od pohonu motoru. Danielová (2012) uvedla, že přimíchávanými složkami jsou nejčastěji biosložky (E85, MEŘO, SMN 30) a minerální oleje s kódem nomenklatury (dále jen „KN“) 2710 19 91 – 99, kterými jsou základové a ložiskové oleje, oleje k uvolňování odlitků, mazací a ostatní oleje. Kvůli procesu označujícímu se jako pančování, dochází k nezdanění pohonných hmot, které by za jiných okolností zdaněny byly. Realizací takto pančovaných pohonných hmot na trhu, u kterých neprobíhá zdanění spotřební daní, subjekty zvyšují objem peněžních prostředků, které nejsou odvedeny do státního rozpočtu, nicméně správně by odvedeny být měly. Přimíchávání olejů není v souladu se současnými právními a technickými standardy a má za následek změnu chemického složení a fyzikálních a technických vlastností pohonných hmot.

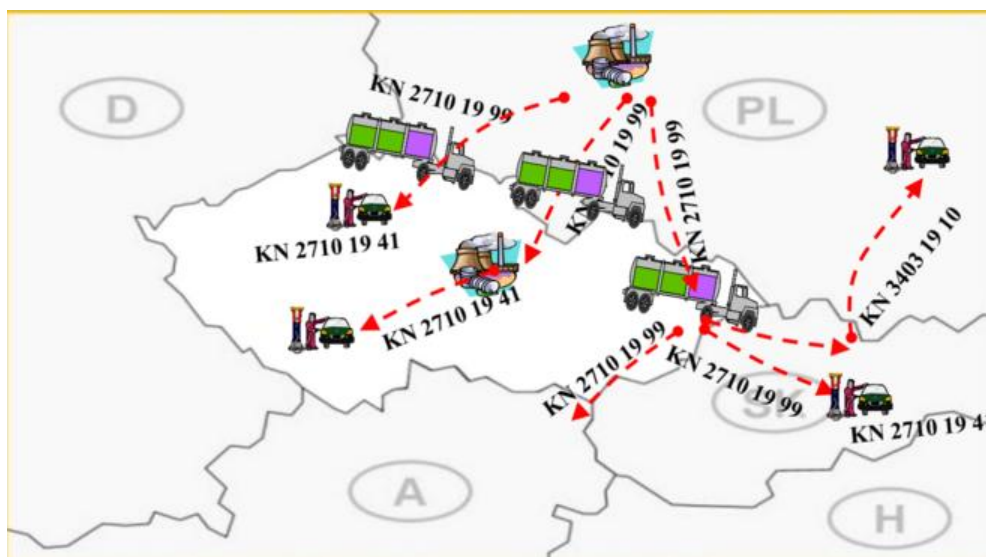
Přimíchávání biosložek a jiných olejů

První způsob pančování pohonných hmot je prováděn přimícháváním biosložek mimo daňový sklad a následné uvedení do volného daňového oběhu. Přičemž za uvedení do volného daňového oběhu se považuje i výroba MO mimo daňový sklad. Po uvedení do volného daňového oběhu a v případě odvedení správné výše spotřební daně, je možné přimíchávat složky do MO, a to pouze v případě, že odvedená daň není nižší, než je sazba daně vzniklé směsi. Hlavním problémem se v této situaci jeví fakt, že nedochází ke zdanění podílu přidaných biosložek na celkové směsi.

Minerální oleje s KN 27101991 – 99

Druhá zmíněná skupina minerálních olejů jsou sice předmětem spotřební daně, ale pokud jsou využity na uvedené účely, tak zde nevyvstává povinnost priznat ani zaplatit daň, naopak jestliže jsou využity pro pohon motorů a výrobu tepla, povinnost zde vzniká.

Dle Danielové (2014) dochází k výrobě nejčastěji v daňových skladech na území Polska a Slovenska, a to zpravidla přeměnou MONA či výrobou na základě požadavku odběratele. Existuje několik způsobů, jakými dochází k přimíchávání. U každého záleží na tom, v jaký okamžik k přeměně MO dochází. Následující obrázek graficky znázorňuje jednotlivé způsoby.



Obr. 3 Přimíchávání ostatních složek do MO

Zdroj: Danielová, 2012

Oleje s vysokou chemickou příbuzností mohou být dodány přímo do čerpacích stanic (dále jen „ČS“) v České republice, kdy na naše území dorazí MO s označením KN 2710 19 99, ovšem na ČS je prodáván již jako KN 2710 19 41. Takto se děje zpravidla bez vědomí ČS, kdy dojde pouze k záměně dokladů. Druhou situací může být míchání s MONA na stáčištích a uvádění do oběhu již jako MONA. V další situaci dochází k transferu z Polska do jiného státu přes území ČR již s jiným kódem nomenklatury.

Podle informací vyžádaných od CS bývá původ olejů převážně na území Polska a Německa. Zvláštní minerální oleje lze vidět pod názvy olej RUST CLEANER, BIOSEPAR, BASE OIL, FORMEX, OLEJSMAROWY, PROTECTIVE OIL CR-7 a další. Díky kontrolám prováděným CS bylo zjištěno, že dokladově u vybraných výrobků dochází k tranzitu přes Českou republiku s místem vykládky v Řecku, Kypru či například v Itálii. Na základě operativního šetření CS došlo k ověření, že část přeprav skutečně končí ve zmíněných zemích, nicméně vyvstalo důvodné podezření na zpětné přečerpání výrobků z dopraveného vozu do vozu jiného přepravce. Následně dochází k již skrytému, pokračování v přepravě do jiného členského státu. Zde je výrobek ilegálně použit na jiný, než deklarovaný účel. Deklarovaný účel bývá nejčastěji použit v stavebnictví, chemickém průmyslu či pro strojírenskou výrobu. Přepravy olejů tohoto typu se stávají čím dál více sofistikované a promyšlené, a tomu se snaží CS přizpůsobit svou kontrolní činnost (CS, 2016).

Česká obchodní inspekce (dále jen „ČOI“) každoročně provádí kontroly kvality pohonných hmot u čerpacích stanic nacházejících se na území České republiky. U jednotlivých vzorků je zjišťováno, zda nedochází k přimíchávání ostatních složek,

kteří nepodléhají zdanění. Kontrole ze strany ČOI podléhají automobilové benzíny, motorové nafty, FAME (tzv. bionafta), směsné palivo, LPG (tj. zkapalněný ropný plyn), CNG (tj. stlačený zemní plyn) a Ethanol E85. Dle tiskové zprávy České obchodní inspekce z roku 2014 bylo zkontrolováno celkem 2663 vzorků, z nichž 3 %, tedy 81 z celkových odebraných vzorků, nevyhověly příslušným technickým normám.

Tabulka 2 zobrazuje množství nevyhovujících vzorků v letech od 2002 do 2014 zjištěných na základě průzkumu provedeného ČOI dostupného též v tiskové zprávě. Jednotlivé sloupce se vztahují k daným minerálním olejům za vybrané roky a sloupec poslední poté sumarizuje veškeré nevyhovující vzorky za daný rok ze všech zkoumaných energetických produktů.

Tab. 2 Množství nevyhovujících vzorků mezi roky 2002 – 2014

Nevyhovující vzorky v %								
Rok	benzíny	motorová nafta	směsné palivo	FAME	LPG	CNG	Etanol E85	celkem
2002	4,0	12,2	27,7	-	-	-	-	9,0
2003	10,4	13,4	20,8	-	12,9	-	-	12,4
2004	6,3	12,3	14,5	-	2,5	-	-	8,6
2005	4,1	7,9	10,3	-	4,3	-	-	6,1
2006	2,4	6,9	17,5	-	2,0	-	-	4,8
2007	3,3	5,4	46,7	-	2,0	-	-	4,6
2008	1,8	8,9	66,7	-	4,0	-	-	5,6
2009	2,5	7,9	40,0	-	1,5	-	-	5,0
2010	5,6	9,6	23,8	25,0	0,5	0,0	65,2	7,9
2011	2,1	6,0	17,7	17,4	0,0	0,0	21,7	4,4
2012	1,8	3,7	18,2	4,8	1,7	0,0	5,3	3,1
2013	2,5	3,1	7,0	4,8	2,3	0,0	0,0	2,9
2014	0,9	2,2	5,5	13,3	12,3	0,0	0,0	3,0

Zdroj: Česká obchodní inspekce, 2015.

Je nutno podotknout, že v údajích není zohledněna velikost odchylky od normy, takže i malá odchylka může být zaznamenána jako nevyhovující, ale její existence nemusí mít zásadní vliv na kvalitu minerálního oleje. Z meziročního porovnání bylo zjištěno, že od roku 2003 dochází ke snižování počtu závadných vzorků. Jak ukazuje tabulka, v roce 2002 byl počet nevyhovujících vzorků 9 %, není zde ale zahrnut zkapalněný ropný plyn (tedy LPG), po jeho přidání ke sledování v roce 2003

došlo k nárůstu celkového počtu nevyhovujících vzorků na téměř 13 %. Následně počty nevyhovujících vzorků s menšími odchylkami klesají. Nejvýraznější odchylka byla zaznamenána v roce 2010, kdy došlo k nárůstu o téměř 3 p.b. oproti roku 2009. K výkyvu došlo pravděpodobně opět přidáním dalších sledovaných pohonných hmot, a to FAME (tj. bionafty), stlačeného zemního plynu a Etanolu E85.

Nicméně na základě klesajícího počtu nevyhovujících vzorků mezi roky 2003-2014 o necelých 10 p.b., lze celkový vývoj ve sledovaném období hodnotit jako pozitivní.

3.4 Realizovaná opatření pro eliminaci daňových úniků v ČR

V předchozí podkapitole byly definovány metody daňových poplatníků za účelem krácení daně ze spotřeby minerálních olejů. Je zřejmé, že s postupem času se takovéto praktiky mění. To nutí státní správu a správce daně k zavádění opatření, jež se snaží zamezit vzniku daňových úniků a tato opatření musí reagovat na aktuální situaci na trhu minerálních olejů. Podkapitola shrne zásadní opatření, jež byla vytvořena správci daně za účelem výše zmíněné eliminace daňových úniků.

3.4.1 Vytvoření týmu pro řešení daňových úniků na spotřebních daních

Pro to, aby bylo možné efektivně čelit problému daňových úniků na spotřebních daních, je nutné stanovit kompetence a pravomoci jednotlivým subjektům činným ve správě spotřební daně. V České republice byl za tímto záměrem vytvořen v roce 2014 společný tým nazvaný Daňová kobra, v jehož kompetenci jsou zejména podvody na dani z přidané hodnoty a spotřební dani. Jednotliví zástupci daňové kobry si operativně vyměňují informace aktuálně řešených kauz, koordinují své činnosti, a tím se snaží o zajištění jejich efektivního a co nejrychlejšího řešení. Jako hlavní cíl Daňové kobry je stanoven řádný výběr daní, vrácení nezákonně získaných prostředků a postih pachatelů. Daňová kobra vznikla Dohodou o spolupráci, výměně informací a koordinaci mezi Ministerstvem financí a Ministerstvem vnitra (Finanční správa, 2014).

Značná výhoda projektu Daňové kobry tkívá zejména ve skutečnostech, že nevládní žádný majetek, nezaměstnává žádné zaměstnance a nemá ani korespondenční adresu. Jedná se tedy nikoliv o státní orgán, ale o určitou efektivní metodu práce.

Ministr financí Andrej Babiš (2016) uvedl, že od vzniku projektu Kobry v červnu roku 2014 bylo zajištěno přes 4,1 mld. Kč, z toho v roce 2014 bylo zajištěno 1 407 mil. Kč a v roce 2015 téměř 2,8 mld. Kč. Pro velký úspěch vznikla i takzvaná regionální kobra, která sdružuje krajská policejní ředitelství, regionální orgány Finanční správy ČR a regionální orgány Celní správy ČR. Vznik Kobry na regionální úrovni se datuje k 1. lednu 2015, a od této doby se jí podařilo zajistit 847 mil. Kč (Babiš, 2016).

3.4.2 Registrace distributora pohonných hmot a povinná kauce

Velkým nedostatkem snižujícím transparentnost trhu s pohonnými hmotami byl fakt, že do roku 2011 neexistovalo žádné ustanovení, které by upravovalo vznik veřejně přístupného registru osob prodávajících PHM. Zároveň pokud prodejce, či distributor vstupoval na trh, nemusel splnit téměř žádné podmínky. Fakt, že nedocházelo k automatickému ověřování subjektů ze strany státu, a subjekty byly evidovány pouze do registru s neveřejným charakterem, mohl potenciálně vést ke zvyšování počtu nepoctivých plátců daně, jež vznikli záměrně pouze na provedení obchodní transakce s pohonnými hmotami a v okamžiku prodeje a povinnosti odvést daň „zmizeli“.

V roce 2011 bylo do zákona č. 311/2006 Sb. přidáno ustanovení o povinnosti registrace distributorů pohonných hmot. Distributorem pohonných hmot se rozumí osoba, jež je oprávněna prodávat pohonné hmoty na území České republiky, s výjimkou prodeje PHM na čerpacích stanicích a prodeje stlačeného zemního plynu prodejcem, který vlastní licenci na obchod s plynem podle energetického zákona. Registr distributorů PHM vede generální ředitelství cel a je veřejně dostupný na webu celní správy.

Nadto, novela Zákona o pohonných hmotách (dále jen „Zákon“) s účinností od 1. 10. 2013 přinesla další povinnosti, jež musí být splněny při vstupu na trh s pohonnými hmotami. Nově stanovené podmínky požadují:

- neexistenci dluhů vůči orgánům státní správy u veškerých osob zapojených v podniku, jimiž jsou distributor, statutární orgány (i členové statutárního orgánu distributora), odpovědný zástupce (pokud byl ustanoven),
- absenci zákazu činnosti distributora,
- absenci likvidace nebo úpadku distributora,
- živnostenské oprávnění pro distribuci pohonných hmot,
- a v současnosti hojně diskutované poskytnutí kauce ve výši 20 mil. Kč distributorem.

Názory na přínosy a negativa novely Zákona, tak jak byla prezentována v r. 2013, se různí. Jan Mikulec (2013) tvrdil, že novela může přinést pozitivum ve formě narovnání konkurenčního tržního prostředí, redukci podvodných tržních struktur v distribuci pohonných hmot. Jako velké pozitivum zmínil omezení daňových úniků, přehlednější prostředí při distribuci PHM. Naopak jako riziko spatřuje zhoršení ekonomických podmínek „malých“ distributorů a vlivem poměrně přísně nastavených podmínek může dojít k nechtěným důsledkům. Nicméně ale věří, že pozitiva novely převyšují rizika, a tudíž přispějí k ozdravení trhu. Na rozdíl od pozitivního vnímání z pohledu Jana Mikulce, pouze negativní důsledky viděl v novele Zákona Indraček (2013), který tvrdil, že zavedení kauce rozdělí trh na bohaté a chudé, nikoli na poctivé a nepoctivé, jelikož jsou likvidovány pouze malé firmy, jež mají malý obrat na to, aby si mohly dovolit splatit kauci ve výši 20 mil. Kč. Další riziko viděl Indraček v nedostatku kapitálu z důvodu neúměrných požadavků bank na obrat a

zisk žadatele. V neposlední řadě tvrdil, že z trhu odejdou malí distributoři a přetrávají silné firmy, jež mohly potenciálně zbohatnout na podvodech.

V následujících letech došlo k drobné úpravě ve znění Zákona a v době psaní diplomové práce byla poslední novela platná s účinností v červenci 2015. Po prošetření novely Ústavním soudem byla na základě nálezu Ústavního soudu se spisovou značkou PI ÚS 44/13, vložena možnost zažádat o snížení kauce na 10 mil. Kč po splnění řady speciálních podmínek. V souvislosti se snížením kauce vstoupila v platnost oznamovací povinnost distributora PHM.

Ze seznamu distributorů zveřejněných na webu Celní správy vyplývá, že se splnila očekávání o snížení počtu distributorů. Dle Celní správy existuje v současnosti 152 registrovaných distributorů pohonných hmot (Celní správa, únor 2016). Následující tabulka zobrazuje počet ukončených registrací v jednotlivých letech.

Tab. 3 Počet ukončených registrací

Rok	Ukončené registrace
2011	35
2012	33
2013	1735
2014	20
2015	16
2016	1

Zdroj: Celní správa České republiky, leden 2016

Je vidět, že v roce 2013 došlo k rapidnímu snížení počtu registrovaných distributorů. Lze tvrdit, že zásadní vliv na to mělo nově vzniklé ustanovení o povinnosti složení kauce při vzniku činnosti distributora.

3.4.3 Značení minerálních olejů

Jednou z metod vyhýbání se daňové povinnosti je ředění zdaňovaných motorových olejů levnějšími méně zdaňovanými nebo od daně osvobozenými látkami. V mnoha případech nezákonného přimíchávání levnějších směsí dochází ke změně chemického složení značně rozdílného od paliv používaných pro účely pohonu motorů. Jak píše C. J. Verbanic (2007), většinou dochází ke zvýšení množství obsažené síry. Pro tyto účely se využívá značení paliv. V řadě zemí se do vybraných minerálních olejů přidávají chemické sloučeniny, které musí být s těmito minerálními oleji mísitelné, nesmějí dodávat oleji barvu a musí být odolné vůči odstranění. K používání dochází z důvodu dodržení integrity MO a ochrany proti falšování a daňovým úni-

kům. Verbanic uvádí, že Jižní Korea, Thajsko a Filipíny používají značení jako ochranu proti využívání méně zdaněných olejů.

V České republice se využívá značení MO za použití ustanovení Zákona o spotřebních daních. Značení se provádí ve dvou formách. Jednak se provádí značkování MO, kdy dochází k přidání přesného množství chemické látky na množství MO. Přítomnost látky je poznat i po mnoha zředěních. Druhou formou je značkování a barvení. Do MO se v předem stanoveném poměru přidává tekutá směs značkovací látky, a to buď Solvent Yellow 124 případně barvivo Solvent Red 19. Zatímco u barviva Solvent Yellow je stanoveno minimální množství látky přidané do litru MO, tak u barviva Solvent Red je množství stanoveno jako množství, které prokazatelně MO zbarví. Neboť značení není vidět pouhým okem, pak jej lze považovat za mírnější způsob značení výrobků.

Povinnost barvit a značkovat některé MO na úrovni Evropské unie vyplývá ze Směrnice 95/60/ES, o daňovém značení plynových olejů a petroleje. Na základě této Směrnice dochází k daňovému značení petroleje a těžkých plynových olejů, jež jsou uvedeny do volného daňového oběhu anebo jsou daňově zvýhodněny, a to jak formou osvobození od daně, příp. uplatněním nižší sazby daně. Značkování a barvení MO může provádět pouze provozovatel daňového skladu, a jen tehdy, dostal-li pravomocné povolení ke značkování a barvení vybraných MO.

Množí se ovšem situace, kdy ke značkování dochází ne vždy v povolených případech. Byl již zaznamenán případ, kdy bylo zjištěno, že čerpací stanice prodává motorovou naftu červené barvy. Celní úřad provedl šetření, kdy zjistil, že ze dvou stojanů určených k prodeji motorové nafty jsou prodávány minerální oleje červené barvy. Celní úřad odebral vzorky a zajistil 19 456 litrů MO červené barvy. Rozbor zjistil, že se skutečně jedná o motorovou naftu, která ovšem obsahuje barvivo a 3,2 mg/l značkovací látky (Danielová, 2014). V zásadě platí, že značkováním a barvením se musí označovat MO pouze pro výrobu tepla a pro pohon motorů u vodní přepravy. Nemohou tedy být značeny MO využívané jako pohonné hmoty a mazivo, oleje, u nichž je značení na závadu jejich použití, petroleje a některé další oleje (Svátková, 2009). Jinak řečeno, v pevné nádrži automobilů se nemůže nikdy vyskytovat označený benzín či motorová nafta. Značkování a barvení MO se provádí pod daňovým dohledem ještě před okamžikem, než je zboží propuštěno pro domácí spotřebu.

3.4.4 Zajištění daně

V kapitole 3.3.1 byl zmíněn instrument zajištění daně, který je definován v Zákoně o spotřebních daních. Účel zajištění je zřejmý již z názvu instrumentu. Správce daně cílí na zajištění skutečného výběru daně v případě, že plátce daně selže a z konkrétního důvodu daň nedovede. Zákon konkretizuje situaci, kdy v případě, že daň není splacena v zákonné lhůtě, pak správce daně použije zajištění na úhradu pohledávky.

Zajištění se provádí třemi způsoby. Subjekt může splnit zajištění složením částky na účet zřízený správcem daně, finanční zárukou a ručením pokud správce daně dovolí. Za každý daňový sklad zajištění daně odpovídá:

- výši daně připadající na výrobky, u nichž provozovatel předpokládá, že bude zahájena přeprava
- 1/12 výše daňové povinnosti při výrobě nebo přijetí vybraných výrobků v období bezprostředně předcházejícímu období, za které se zajištění poskytuje (toto platí jen u výrobků podmíněně osvobozených)

Maximální hranice zajištění daně byla v roce 2015 dle Zákona o spotřebních daních stanovena na 1 500 mil. Kč. Za účelem vyměření částky zajištění musí provozovatel daňového skladu průběžně předávat správci daně požadované evidenční údaje vztahující se k daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků.

Ve své podstatě se nástroj jeví jako vhodný prostředek pro rezervní výběr daně v případě, že nejsou splněny zákonné podmínky pro úhradu daně ve stanovené lhůtě. Nicméně instrument s sebou přináší i některé problémy, které degradují jeho využití v praxi. Danielová vidí zásadní problém v postavení oprávněného příjemce při zajištění daně. Dle slov Danielové, oprávněný příjemce provede změnu statutárních orgánů, mnohdy i vlastnické struktury, následně přijme do ČR ve velmi krátkém období několika dnů mnohonásobně vyšší množství, než které odpovídá aktuálnímu zajištění daně. V konečném důsledku ale nedojde k zaplacení zajišťovacího příkazu, a tak není možné krýt nevybranou daň zajištěním (Danielová, 2011). S tímto faktem může potenciálně ztratit institut zajištění svoji účinnost.

3.4.5 Zjišťování odchylek kvality pohonných hmot

Jak bylo zmíněno v kapitole 3.3.2, v České republice dochází každoročně ke kontrole motorových paliv. ČOI se ve spolupráci s Celní správou snaží dosáhnout cíle spočívajícího v zajištění dostatečné kvality paliv. SGS a VŠCHT s finanční podporou Technologické agentury ČR začala řešit projekt, jehož cílem bylo vytvořit metody, které pomohou identifikovat příčiny odchylek kvality, vytvořit seznam kontaminantů, stanovit detekci jejich kontaminace a identifikovat vliv na užitné vlastnosti paliv. Ze statistického vyhodnocování infračervených spekter je možné určit také zdrojovou rafinerii. Odchyly jsou způsobeny zejména 3 příčinami. Jednak může dojít ke vzájemné kontaminaci automobilových benzínů a motorové nafty při samotné distribuci pohonných hmot. Dalším důvodem je nedostatečná obměna paliv ze zimní na letní kvalitu. Poslední příčina je viděna v cílené manipulaci za účelem změny užitných vlastností paliv (SGS Czech Republic, VŠCHT, 2014).

Kontrola kvality se provádí ve dvou následujících formách.

- Tradiční laboratoř
- Mobilní laboratoř

Tradiční forma testuje vzorky v klasických laboratořích. Společnost SGS má pro tyto účely v České republice zřízeny 2 laboratoře, kde provádí testování výrobků podle příslušných norem. Testovaným subjektům uděluje certifikaci „Pečeť kvality“, jež potvrzuje shodu prodávaných výrobků s platnými předpisy. Celní správa má své laboratoře rozděleny na centrální celně technickou laboratoř a na oblastní celně technické laboratoře, nacházející se ve vybraných regionech.

Vedle tradiční laboratoře se používají mobilní laboratoře. Testování výrobků probíhá prostřednictvím kontroly ve vozidle vybaveném speciálními přístroji pro provádění analýzy kvality přepravovaných paliv. Výhoda mobilní laboratoře spočívá zejména v rychlosti zjištění přítomných kontaminantů, jsou-li v MO přítomny.



Obr. 4 Pojízdna laboratoř Rakouské společnosti Grabner Instruments
Zdroj: Grabner Instruments

Jak potvrzuje obr. 4, při kontrole dochází k testování zejména destilační křivky, bodu vzplanutí, obsahu vody, hustoty paliva. Některá vozidla mohou být vybavena přístroji na analyzování složení a cetanového čísla v případě MONA a vyhodnocení složení a oktanového čísla u automobilového benzínu.

3.4.6 Registr zvláštních minerálních olejů

Obsahem kapitoly 3.3.2 je definování podvodných jednání prováděných za účelem krácení daně. Jedním z takových je přimíchávání zvláštních minerálních olejů označených pod kódy kombinované nomenklatury 2710 19 91 – 99.

Právě za účelem redukce rizikových subjektů, jež mohou nakládat s vybranými MO a neposkytují dostatečné ujištění, že jejich činnost bude prováděna v souladu s platnými právními předpisy, bylo zavedeno dne 29. prosince 2014 ustanovení o nakládání se zvláštními minerálními oleji. Nově vložená část sedmá,

Zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, upravuje povinnosti subjektů nakládajících se ZMO. Tyto subjekty jsou povinny vést evidenci ZMO v elektronickém, či jiném formátu, pokud tento umožňuje dálkový přístup zástupců správy daně. Evidenci a doklady, na jejichž základě byly zápisy do evidence provedeny, musí subjekty uchovávat po dobu 10 let. V registru budou evidováni pouze výrobci, distributoři a koneční spotřebitelé ZMO, přičemž povinnosti spojené s registrem se dotknou pouze osob, jež nakládají s vybranými oleji volně loženými nebo umístěnými v baleních nepřesahujících 210 litrů. Tato podmínka je do úpravy vložena z důvodu co nejnižšího dopadu na malé distributory a spotřebitele ZMO.

V ustanovení je definováno omezení, které určí, že jediné osoba registrovaná může nabýt, prodat nebo provést převod zvláštního minerálního oleje. Z toho plyne, že jiná než registrovaná osoba nebude nikdy převádět, prodávat a spotřebovávat ZMO volně ložené nebo v balení o množství nad 210 litrů.

Zároveň jsou v ustanovení přesně definovány vlastnosti, které vybrané výrobky, na něž se úprava vztahuje, musí splňovat. Jedná se zejména o kinematickou viskozitu při 40°C o hodnotě nižší než 12 mm²*s⁻¹ a zároveň splnění alespoň jednoho kritéria týkajícího se buď bodu vzplanutí nižšího než 150°C a předestilování nejméně 20 % vč. ztrát do teploty 350 °C, a to v obojím případě za předem stanovených podmínek.

Obdobný systém pro sledování nakládání s minerálními oleji, fungující v České republice lze najít i v nadnárodní legislativě. Jeho charakteristikou se bude zabývat následující kapitola.

3.4.7 EMCS – elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

Režim podmíněného osvobození od daně umožňuje zdanit zboží podléhající spotřební dani až v případě prodeje do spotřeby. Po dobu, co je zboží v režimu podmíněného osvobození, může být skladováno a dopravováno mezi jednotlivými daňovými sklady, anebo mezi daňovým skladem a oprávněným příjemcem, aniž by došlo k jeho zdanění. Na zavedení elektronického systému pro kontrolu přepravy a sledování výrobků podléhajících spotřební dani se členské státy EU dohodly v roce 2003. Záměrem bylo nahradit papírovou podobu průvodních dokladů (AAD) elektronickými (e-AD). Jeho skutečné zavedení bylo provedeno až dne 1. dubna 2010, a to na základě Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady Evropské unie č. 1152/2003/ES. Zavedení představuje důležitý rozvoj a zlepšení kontroly přepravy zboží podléhajícího spotřební dani, a také pomůže předcházet ztrátám s vazbami na daňové podvody (Logistics & Transport Focus, 2010).

Mezi hlavní výhody systému lze řadit následující:

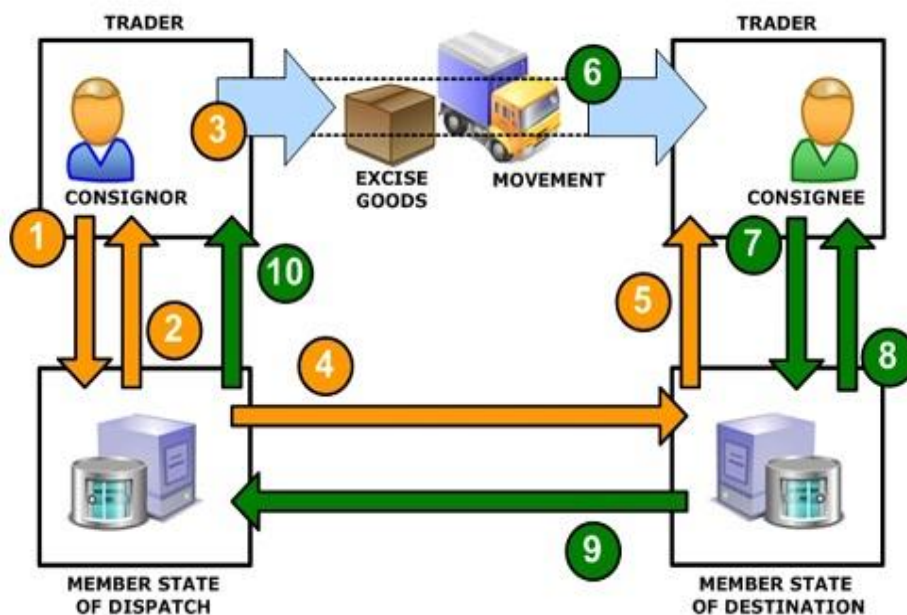
- Zjednodušení a úspora času – elektronické předávání průvodních dokladů umožní rychlejší manipulaci a procesu povolování, tím se sníží administrativní zátěž daňových subjektů a správců daní

- Zvýšení bezpečnosti – před samotným předáním zboží dojde ke kontrole dat, nadto EMCS zaručí rychlejší předání důkazních dokladů o skutečnosti, že zboží dorazilo na cílové území
- Dohled – přeprava zboží je pod dohledem v reálném čase díky automatické kontrole dat, a tudíž riziko, že zboží bude posláno neautorizované osobě kvůli nesprávným datům, se snižuje na minimum.

Teodora Vätuu a kol. (2009) hodnotí EMCS velmi pozitivně. Skutečnost, že průvodní dokumenty musí být vydány zasláním kopie zpět odesílateli zboží, pro uzavření koloběhu, slouží jako jakási záruka. Tato záruka přispívá ke krytí potenciálních daňových ztrát, jestliže zboží nebo jeho část nedorazí na místo určení. V porovnání s běžným papírovým systémem, EMCS umožní převod a elektronické potvrzení AAD, umožní elektronické stažení informace o pohybu zboží a zlepší fungování vnitřního trhu zjednodušením pohybu zboží podléhajícího akcíz.

Princip EMCS

Evropská komise zveřejnila grafické znázornění (viz obrázek 5) principu fungování elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhající spotřební dani. Jednotlivé kroky v systému jsou popsány následovně.



Obr. 5 Princip fungování EMCS
Zdroj: European Commission (2016)

1. Odesílatel zboží předloží elektronické průvodní doklady (dále jen „e-AD“) správci daně členského státu, ze kterého se přeprava uskutečňuje.

2. Správce daně potvrdí e-AD a odešle zpět odesílateli spolu s přiděleným registračním kódem.
3. Odesílatel zahájí odeslání spotřebního zboží.
4. Správce daně členského státu odeslání pošle e-AD členskému státu, do kterého se zboží přepravuje.
5. Stát, do kterého se zboží přepravuje, doručí e-AD příjemci zboží.
6. Přeprava zboží na místo určení.
7. Příjemce zboží předloží zprávu o přijetí svému správci daně.
8. Správce daně potvrdí zprávu o přijetí a pošle ji zpět příjemci.
9. Zároveň dojde k předání zprávy o přijetí mezi státem určení a státem odeslání.
10. A v posledním kroku předá správce daně státu odeslání zprávu o přijetí odesílateli.

Na první pohled se může systém jevit jako zmatečný, ovšem po hlubším prozkoumání je jeho velká výhoda spatřována v jednoduchosti a rychlosti předávání dokumentů mezi jednotlivými členskými státy. Celkově se ozývají spíše kladné ohlasy na zavedení EMCS. Hlavní klad je spatřován ve snížení administrativní zátěže, a to jak na straně správy daně, tak i na straně samotných poplatníků. Využití principu EMCS ve spojení se zajištěním daně se jeví jako velmi zajímavý nástroj při eliminaci dovozu nezdaněného zboží.

Je důležité zmínit, že systém EMCS, tak jak je nastavený teď zahrnuje zboží pohybující se v režimu podmíněného osvobození od daně, které se dopravuje mezi jednotlivými členskými státy. Je tedy nutné podotknout, že ač fungování systému přineslo nesporná pozitiva při aplikování spotřební daně v přeshraničních obchodech, tak i přesto se objevují některá omezení, která brání efektivnímu výběru daně. Jedná se zejména o skutečnost, že některé MO, které se v tomto režimu nepohybují a jsou rizikové z hlediska páchání podvodů na dani z minerálních olejů, vůbec do systému kontroly nespádají.

3.5 Metody měření daňových úniků

Daňové úniky jsou nedílnou součástí stínové ekonomiky. Jejich měřením se zabývá velké množství metod už po dlouhé období, nicméně nikdy nelze přesně změřit jejich velikost, potažmo velikost stínové ekonomiky. Principy a aplikování jednotlivých metod se navzájem různí. Od přímých, mikroekonomických metod, zahrnujících průzkumy, dotazování, daňový audit a další obdobné metody, až po nepřímé, z velké části makroekonomické metody, jež jsou často označovány jako indikátorové přístupy.

Jednou z nepřímých metod pro stanovení odhadu daňových úniků na spotřebních daních je tzv. metoda Tax Gap (daňových mezer). Zkoumané mezery jsou tvořeny rozdílem mezi daňovou povinností, stanovenou na základě daňových zá-

konů, a skutečně hrazenými daněmi (IRS, 2006). Hansson a Wallberg, zástupci daňového úřadu ve Švédsku (2008), použili metodu pro získání údajů o švédské daňové mezeře. Švédský národní daňový úřad se zaměřil na aplikování metody pouze na zjištění mezery na DPH. Metodu Tax Gap použil také Reckon (2009) pro měření daňové mezery na DPH v rámci Evropské unie. Nevýhoda při aplikování nepřímých metod pro měření daňových úniků je spatřována v komplexitě systému, která způsobí, že důsledky nezdaněného zboží se mohou projevit i na jiném místě v systému. Daňová mezera potom závisí na množství takovýchto vedlejších efektů nezdanění (Skatteverket, 2008).

Dalším problémem je stanovení a sběr dat. Při odhadování daňové mezery na spotřebních daních u minerálních olejů se jeví jako obtížná volba příslušné daňové sazby na množství spotřebovaného zboží. Na základě Zákona o spotřebních daních je možné aplikovat několik výjimek ze zdanění MO. Tyto výjimky poměrně komplikují výpočet odhadu daňové mezery u nezdaněných MO.

Do přímých metod měření daňových úniků se řadí i audit, či kontroly ze strany daňové správy. V podmínkách České republiky je kontrolní činnost pro ověření správnosti plnění daňových povinností v kompetenci celního úřadu. Celní orgány taktéž vyvíjí činnosti k odhalování případů, ve kterých dochází k porušování právních předpisů. Metody založené na výběrovém řízení, v sobě zahrnují riziko volby kontrolovaného vzorku, jež není založena na náhodném výběru. Nicméně jestliže jsou k dispozici výsledky šetření za několik let, lze vhodně pracovat se změnami v úrovni stínové ekonomiky. Porovnání výsledků šetření v jednotlivých letech potom mohou odrážet dané změny ve zkoumané zemi (Hanousek a Palda, 2006).

4 Velikost daňových úniků

Nyní již budou aplikovány zjištěné poznatky o tržních zvyklostech na splnění praktického přínosu práce. Aby došlo ke splnění dílčího cíle práce, bude proveden detailní rozbor dat o daňových únicích, který napomůže stanovit trend konkrétních úniků na spotřební dani z minerálních olejů. Ke zhodnocení velikosti a struktury daňových úniků dojde pomocí rozboru takzvaných daňových nedoplatků a dat o odhalených daňových únicích. Nejdříve budou vyhodnoceny daňové nedoplatky, které se dají mimo jiné považovat za součást metodiky nazvané daňová mezera. Daňová mezera se skládá ze tří částí. A právě výše daně, kterou plátcí daně přiznali, ovšem neodvedli, je poslední komponentou daňové mezery. Odhalené daňové úniky budou graficky znázorněny a následně budou formulovány charakteristiky časových řad. Jejich absolutní změny definují směr, velikost a možné souvislosti s ostatními proměnnými. Z empirických dat se vyvodí obecné závěry.

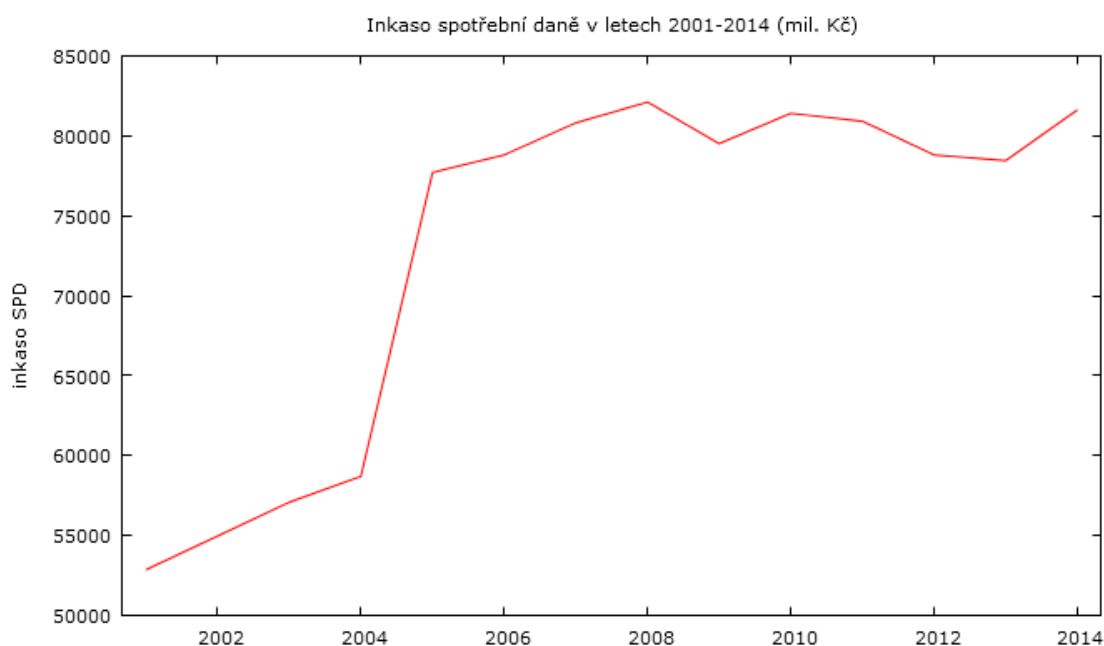
Předtím, než dojde k samotnému rozboru dat o daňových podvodech, je ale vhodné zasadit problematiku do kontextu inkasa spotřební daně z minerálních olejů. Z velikosti a vývoje inkasa a zároveň spotřeby pohonných hmot lze zjistit možné tendence vývoje trhu s pohonnými hmotami.

4.1 Inkaso spotřební daně z minerálních olejů

Data o inkasu byla získána ve výročních zprávách Ministerstva financí a Celní správy České republiky za jednotlivé sledované roky. Na grafu č. 2 je zobrazeno inkaso spotřební daně z MO za dané roky.

Z grafu jsou patrné dvě významnější etapy ve vývoji inkasa SPD. A to jednak etapa, která začíná rokem 2001 a končí mezi roky 2006 a 2007. V tomto období se inkaso neustále zvyšovalo. K rapidnímu nárůstu došlo v roce 2005, kdy inkaso vzrostlo až o 19 mld. Kč. Nárůst je způsobený jednak tím, že se zvýšila spotřební daň na vybrané MO a jednak otevřením české ekonomiky evropskému trhu, kdy lze předpokládat, že tuzemské příjmy z daní tak navýšily i příjmy od zahraničních spotřebitelů a dopravců. Druhá etapa začíná rokem 2008 a pokračuje dál po konec časové řady. Zde byly zaznamenány jak fáze růstu, tak ale i poklesu. Zejména byl pokles zaznamenán v roce 2009, 2011 a 2012.

Příčinu zlomu v roce 2008 lze spatřovat zejména ve změně spotřeby pohonných hmot (viz příloha B). Kdy spotřeba rostla zejména do roku 2007. Tento růst může být zapříčiněný mimo jiné již zmiňovaným otevřením ekonomiky ostatním evropským státům v roce 2004. V roce 2007 se spotřeba ustálila na konstantní úrovni a posléze již nedocházelo k jejímu výraznějšímu růstu.



Graf 2 Inkaso spotřební daně z MO v letech 2001-2012

Zdroj: vlastní zpracování

Při pohledu na graf vývoje inkasa je tedy možné konstatovat, že do roku 2008 docházelo k nárůstu inkasa, kdy od roku 2001 do roku 2008 došlo k nárůstu až o 55 p. b. a od r. 2008 již nedochází k významným změnám, spíše se střídají fáze mírného růstu a poklesu. Vývoj po roce 2008 lze vysvětlit hned několika skutečnostmi.

Období je charakteristické nastalou hospodářskou krizí v USA, která se ve větší míře do české ekonomiky přelila už ke konci roku 2008. Krize, doprovázená poklesem výkonnosti ekonomiky, způsobila propad veškeré spotřeby, subjekty začaly více šetřit a klesala i spotřeba pohonných hmot, a tím taktéž inkaso. V roce 2014 se již podařilo většině ekonomik krizi překonat (Řežábek, 2015). Na inkaso spotřební daně v České republice, jak již bylo zmíněno zejména ve vztahu k naftě, má také významný vliv rozdíl v sazbě daně, a tedy v konečné ceně nafty oproti okolním státům. Právě cena nafty mohla být rozhodující při poklesu inkasa v těchto obdobích. Jak dokládá tab. 4, v letech 2008 – 2012 je cena nafty na českém trhu na vyšší úrovni, než v Rakousku a v Polsku. V roce 2010 je potom na nejvyšší úrovni ze všech sousedních států. Příčinu kolísání inkasa lze tedy vidět i ve vyšší ceně nafty, která je na trzích vykompenzována přesunem spotřeby do levnějších zemí. Efektem substituce dražší nafty za levnější v okolních státech se zabývala kapitola 3.1.

Tab. 4 Cena nafty v okolních státech České republiky, včetně rozdílů (EUR/litr)

Cena nafty v EUR/l					
	Česká republika	Rakousko	Německo	Polsko	Slovensko
2008	1,139	1,063	1,215	1,060	1,290
2009	0,992	0,975	1,090	0,861	1,093
2010	1,395	1,120	1,155	1,065	1,121
2011	1,388	1,295	1,389	1,228	1,325
2012	1,439	1,408	1,500	1,344	1,427
Cenové rozdíly v EUR/l					
2008	0,00	0,076	-0,076	0,079	-0,151
2009	0,00	0,016	-0,099	0,130	-0,101
2010	0,00	0,275	0,240	0,330	0,274
2011	0,00	0,092	-0,001	0,160	0,063
2012	0,00	0,031	-0,061	0,095	0,012

Zdroj: Vlastní zpracování

V neposlední řadě způsobují ztrátu příjmů daňové úniky popsané v dalších kapitolách.

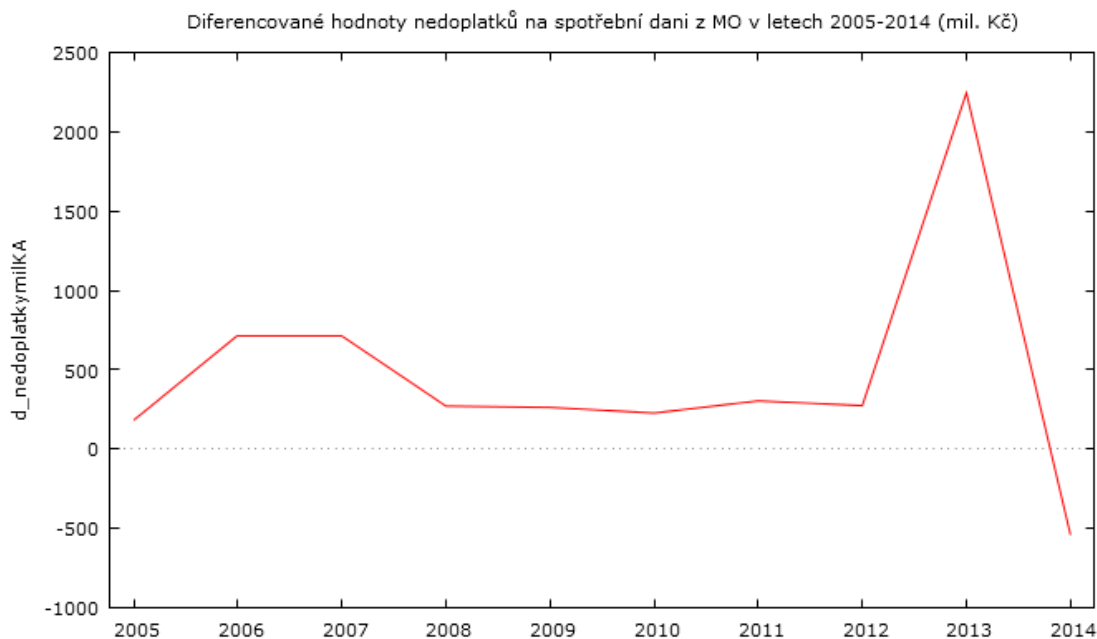
Velikost párového korelačního koeficientu pro proměnné inkaso SPD a HDP v běžných cenách je 0,926. Značí to poměrně těsnou závislost inkasa SPD na vývoji hrubého domácího produktu, potažmo výkonnosti ekonomiky. Nicméně ze sledovaného období není patrný jednoznačný trend vývoje inkasa.

4.2 Daňové nedoplatky

V následující podkapitole dojde k vyhodnocení velikosti daňových nedoplatků, jejichž výši každoročně zveřejňuje Celní správa. Nedoplatkem se rozumí neuhrazená pohledávka po uplynutí lhůty splatnosti. Přičemž pohledávka je Ministerstvem financí definována jako neuhrazená částka dluženého cla, daní a poplatků, včetně příslušenství. U pohledávky nehraje roli zákonná lhůta splatnosti. Rozdíl mezi nedoplatkem a pohledávkou je tedy spatřován ve vztahu ke lhůtě, ve které ještě nedošlo k zaplacení.

Generální celní ředitelství (2014) uvádí, že nejčastější důvod vzniku daňového nedoplatku je úpadek daňového subjektu. Při úpadku je subjektu odebráno povolení provozovat daňový sklad a v tomto případě zboží, kterým disponoval, se přesune do volného daňového okruhu a vznikne jednak povinnost odvést daň a pak daňový nedoplatek. Možností pro celní úřad je pak podat návrh na insolvenční řízení, které ovšem nezaručí zaplacení plné pohledávky.

Pro rozbor dat o daňových nedoplatcích bylo zvoleno období od roku 2004 do 2014. V příloze A jsou znázorněny absolutní hodnoty nedoplatků na vnitrostátní spotřební dani. Absolutní velikost nedoplatků na vnitrostátní spotřební dani činila v roce 2014 necelých 5 mld. Kč. Neboť jsou data k dispozici v kumulované formě, nevypovídají příliš o skutečném vývoji velikosti nedoplatků za jednotlivé roky. Došlo tudíž k přidání jejich prvních diferencí a následnému zjištění přírůstků či úbytků. Diferencované hodnoty časové řady jsou vidět na grafu 3.



Graf 3 Diferencované hodnoty nedoplatků na spotřební dani z MO v letech 2005-2014

Zdroj: vlastní zpracování

Střední hodnota časové řady je 465,69 mil. Kč. Nejvýraznější přírůstek, a tedy odchylka od střední hodnoty, je zaznamenána v roce 2013. Ve zmíněném roce došlo k odhalení velkého daňového podvodu na PHM, který se týkal dovozu nezdaněného MO ze skladů v Německu a Slovinsku. V následujícím období došlo k opětovnému poklesu, kdy záporná hodnota proměnné neznáčí pokles celkových nedoplatků, které by se tak dostaly na zápornou úroveň, ale jelikož se časová řada týká diferencovaných hodnot, tak tento pokles značí pouze zvýšení úbytku nedoplatků.

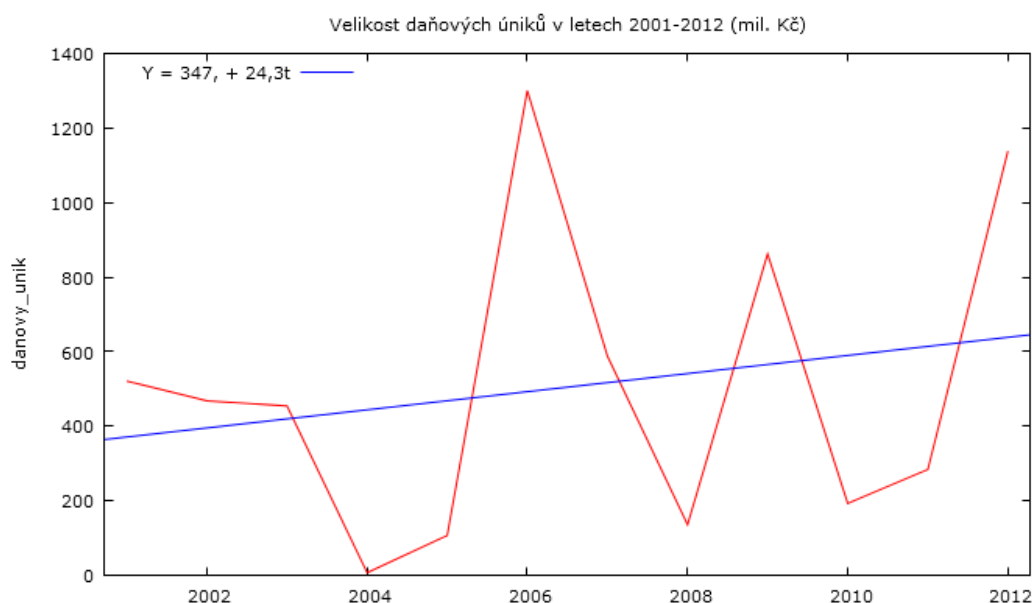
V konečném důsledku se za sledované období nedoplatky pohybují na téměř konstantní úrovni, vyjma roku 2013, kdy došlo ke zmiňovanému nárůstu a následnému poklesu.

4.3 Odhalené daňové úniky

Pro vyhodnocení daňových úniků budou použita data vypovídající přímo o velikosti odhalených podvodných obchodů v následné komparaci s počtem daňových podvodů.

4.3.1 Celkové odhalené daňové úniky

Pro účely zhodnocení úrovně daňových úniků jako elementární části stínové ekonomiky budou sloužit data, jež každoročně zveřejňuje Ministerstvo financí ve zprávě o činnosti Finanční správy a Celní správy České republiky. Co se týče dodržování předpisů v oblasti spotřební daně z minerálních olejů, pak je to zejména Celní správa, kdo provádí kontrolní činnost a snahy jejích zástupců směřují k odhalování podvodných obchodů. Graf 4 ilustruje hodnoty odhalených daňových úniků za jednotlivé roky 2004 až 2012.



Graf 4 Velikost daňových úniků v letech 2001-2012

Zdroj: vlastní zpracování

Jedná se o data týkající se trestných činů, které byly v daném roce odhaleny. Data jsou vyjádřena v mil. Kč s roční frekvencí. V letech 1997 až 2002 řešila celní správa případ dovozu pohonných hmot do veřejného celního skladu a následného vyskladňování v průběhu let 1997 až 2002 bez vědomí celních orgánů. Velikost daňového úniku přesahovala částku 2,7 mld. Kč a k přiřazení částky do daného roku došlo vytvořením aritmetického průměru z celkové hodnoty k počtu let.

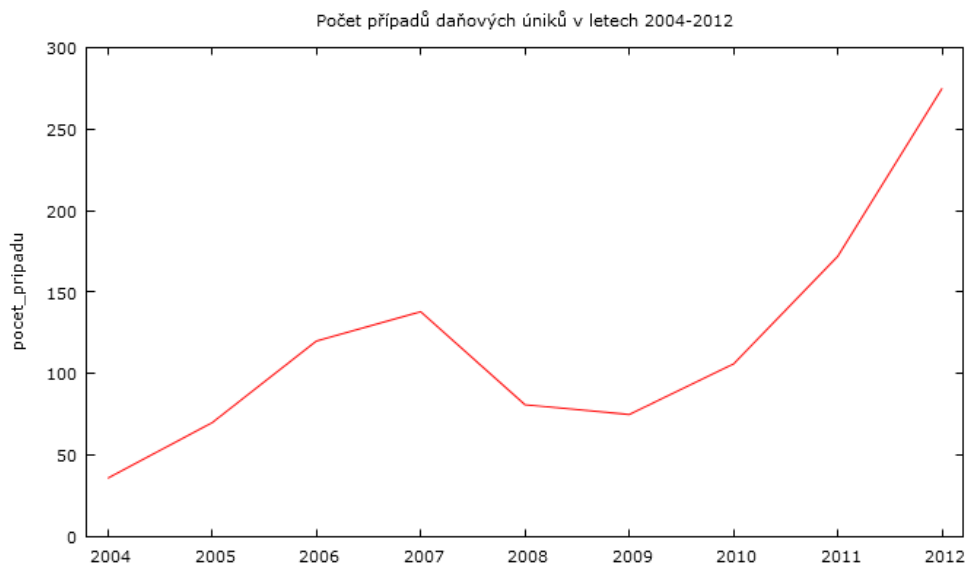
Z grafu 4 jsou patrné poměrně značné výkyvy hodnot odhalených daňových úniků. Nejméně daňových úniků bylo odhaleno v roce 2004. V tomto roce došlo k odhalení podvodů ve výši 7 mil. Kč (Celní správa, 2007). Maximum je dosaženo

v roce 2006, a to 1,3 mld. Kč. Střední hodnota časové řady činí 504,88 mil. Kč. Za každý rok se tedy průměrně uskuteční daňový únik ve výši 504,88 mil. Kč. Časovou řadou byla proložena lineární funkce trendu, a lze vidět, že i přes každoroční výkyvy hodnot je z grafu patrný pozvolný rostoucí trend za sledované roky.

Při zohlednění inkasa SPD vůči únikům lze určit, o jak velkou část inkasované daně přichází stát, jestliže se nepodaří odhalit daňový únik včas a daňový podvod se uskuteční. S využitím aritmetického průměru došlo ke zjištění, že podíl úniků se pohybuje v hodnotách 0,9 % z inkasované daně, což je průměrně 589 mil. Kč ročně. Tato částka se jeví jako poměrně významná, je proto nutné dále se snažit o její snížení.

4.3.2 Počet odhalených daňových podvodů

Velikost skutečně odhalených daňových úniků je nepochybně ovlivňována i počtem případů, které se podařilo odhalit. Tento počet opět zveřejňuje Ministerstvo financí ČR. Tentokrát se jedná o data v letech od 2004 do 2012 a taktéž jsou ročního charakteru. Jak potvrzuje graf 5, tak i počet případů vykazuje rostoucí trend. Nejnižší počet případů byl zaznamenán v roce 2004, a to 36. V rámci sledovaných let se podařilo odhalit nejvíc daňových úniků v roce 2012, konkrétně 275 případů. Minimum této časové řady odpovídá minimu celkové velikosti daňových úniků, kdy v roce 2004 bylo odhaleno 36 úniků ve výši 7 mil. Kč. Nejvíce odhalených případů bylo v roce 2012, ovšem tato charakteristika nekoresponduje s celkovou výší daňových úniků, kdy maxima bylo dosaženo již v roce 2006. Střední hodnota činí 119,2 případů.



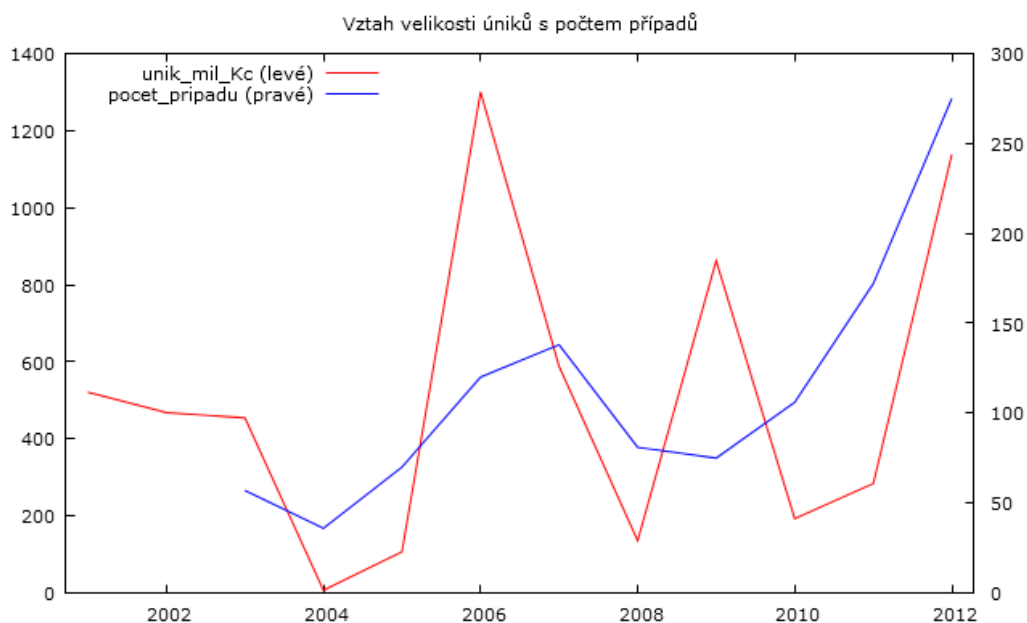
Graf 5 Počet případů daňových úniků v letech 2004-2012

Zdroj: vlastní zpracování

Párový korelační koeficient pozorovaných proměnných „počet případů“ a „velikost daňových úniků“ vychází 0,55, což vypovídá o značné pozitivní závislosti sledovaných časových řad. Zvýšení počtu případů má tedy s velkou pravděpodobností vliv na růst celkové velikosti daňových úniků.

Patrné to je i z grafu obou časových řad na grafu 6. Na levé ose Y jsou měřeny daňové úniky v letech 2001 až 2012. Pravá osa potom měří počet případů.

Je vidět, že ve většině let kopíruje daňový únik počet případů, pouze v období od 2009 do 2010 jdou proměnné proti sobě. V tomto roce se pravděpodobně zvýšila celková velikost úniku na jeden odhalený případ.



Graf 6 Vztah velikosti daňových úniků na SPD z MO s počtem případů

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Dílčí závěr kapitoly

Záměrem kapitoly bylo vyslovit hodnotící soudy na oblast velikosti, vývoje a směru daňových podvodů prováděných při obchodování s minerálními oleji. Pro dosažení dílčího cíle byla využita induktivní metoda, která napomohla odhalit absolutní směr vývoje, velikost a případný charakter daňových úniků.

Došlo ke zkoumání a vyhodnocení časových řad následujících proměnných:

- Inkaso spotřební daně z MO a spotřeba MO
- Daňové nedoplatky
- Daňové úniky skutečně odhalené
- Počet případů daňových úniků

Daňové nedoplatky a jejich první diference lze hodnotit jako téměř konstantní. Ve sledovaných letech se pohybují na přibližně stejné úrovni. Jediný větší výkyv je zaznamenán v roce 2013 a 2014, kdy se rapidně zvýšilo a následně snížilo množství nedoplatků. Celkový vývoj ve sledovaných letech může potenciálně vypovídat o poměrně dobré vymahatelnosti nedoplatků.

Inkaso je mimo jiné ovlivňováno spotřebou minerálních olejů, kdy zvýšení spotřeby bylo zaznamenáno v letech od počátku do roku 2007 a po roce 2007 již dochází jak k růstu, tak i poklesu. Jako důvod zvýšení spotřeby v období do roku 2007 je spatřován vstup České republiky do Evropské unie a rozšíření odbytového trhu. Následný pokles spotřeby je zdůvodněn několika skutečnostmi. První zdůvodnění je spatřováno v prohlubující se recesi započaté v USA a jejím postupném přenosu do ostatních evropských ekonomik. Recese byla charakteristická zvýšenou opatrností subjektů, u kterých se dá předpokládat, že v období krize preferují spoření před spotřebou. Druhý důvod je viděn v rozdílnostech mezi cenami nafty jednotlivých okolních států oproti tuzemsku. Cena nafty v tuzemsku byla v období na vyšší úrovni, než-li v Polsku, na Slovensku a v některých letech navíc i v Rakousku a Německu. Poslední příčina propadu jsou zmíněné daňové úniky, jejichž rozbořením se tato práce zabývá.

Další sledovanou, pro účely práce velmi významnou proměnnou, byla velikost skutečně odhalených daňových úniků. Výše odhalených daňových úniků vykazuje značné výkyvy. Kvůli charakteru dostupných dat nelze sledovat sezónní složku časové řady. Je zde nicméně patrný mírný rostoucí trend, který svědčí o neustálém mírném zvyšování celkové hodnoty odhalovaných daňových úniků. Z dostupných dat nelze vyhodnotit, zda růst velikosti i počtu daňových úniků vypovídá o zvýšené efektivitě při správě daně, či hrají větší roli tendence subjektů, jež trestné činy páchají ve stále větším rozměru. Při porovnání vývoje celkových daňových úniků s počtem případů odhalených podvodů je patrná poměrně silná závislost. S každým počtem uskutečněného případu se zvýší absolutní velikost daňových úniků.

Celkově lze konstatovat, že i při rostoucím trendu odhalených daňových úniků neustále roste inkaso spotřební daně. Nicméně zvyšování neodhalených daňových úniků samo o sobě vede ke snížení ochoty platit daně, což může mít v budoucnu negativní dopady na celkové inkaso. Z tohoto důvodu je potřeba zabývat se problematikou eliminace daňových podvodů.

5 Navržení opatření eliminace daňových úniků

Cílem následující kapitoly je, na základě zjištěných poznatků o tržním prostředí České republiky a vyhodnocených dat o velikosti a struktuře daňových úniků, navrhnout právní úpravu, jejímž účelem je snížení počtu a celkové výše podvodných obchodů. V několika následujících podkapitolách tedy dojde k naplnění hlavního cíle této práce. Po vytvoření návrhu právní úpravy dojde k vyhodnocení nákladů, jež by bylo potřeba vynaložit pro zavedení praktického fungování opatření. Součástí návrhu bude také jasné zdůvodnění a přínosy, které by sledování vybraných výrobků přineslo.

Následující část práce bude členěna do obsahově vymezených podkapitol, kdy jedna podkapitola se bude věnovat popisu zkoumaného problému vybraného pro řešení. V rámci dalších podkapitol pak budou navrženy vybrané varianty řešení, ke kterým budou vyhodnoceny náklady a přínosy a v konečné fázi dojde ke zvolení jedné varianty, která se bude jevit jako nejvhodnější pro využití v praxi.

5.1 Zhodnocení aktuálního stavu

Z provedené analýzy tržních zvyklostí v České republice se jako významný problém, znemožňující efektivní výběr spotřební daně z MO, jeví míchání ostatních méně zdaněných, či zcela nezdaněných zvláštních minerálních olejů (dále jen „ZMO“) do pohonných hmot.

Jak bylo výše zmíněno, k přimíchávání se používají hlavně zvláštní minerální oleje s příbuznými chemickými vlastnostmi, které ovšem kvůli jinému účelu použití jsou zařazené do jiné kategorie v daňovém přiznání. Tím se sice podle § 45 odst. 3, písm. d) Zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, stávají předmětem daně z MO, ale podle § 59 téhož Zákona se na ně nevztahuje uplatnění režimu podmíněného osvobození od daně pro minerální oleje. A protože nevystává povinnost uplatnění režimu podmíněného osvobození, pak ani nepodléhají sledování v systému EMCS. Toto je nicméně upraveno nadřazenou nadnárodní legislativou, konkrétně článkem 20 Směrnice Rady 2003/96/ES.

Mezi zvláštní minerální oleje, které nepodléhají sledování v systému EMCS, patří zejména MO s označením KN 2710 19 91 – 2710 19 99. Oleje lze najít i pod obchodními názvy Olej RUSTCLEANER, BIOSEPAR, FORMEX, OLEJ SMAROWY, PROTECTIVE OIL CR-7a další.

Pro zhodnocení odlišností zvláštních minerálních olejů a klasických pohonných hmot byla využita komparace chemických vlastností dotčených výrobků. V následující tabulce č. 5 jsou definovány základní chemické vlastnosti zvláštních minerálních olejů v porovnání s MONA, která se běžně používá pro pohon motorů.

Tab. 5 Porovnání základních chemických vlastností MONA a zvláštních minerálních olejů

Vlastnost	Motorová nafta	Zvláštní minerální oleje
Kinematická viskozita při 40°C	1,2-5 mm ² .s-1	Nižší než 12mm ² .s-1
Bod vzplanutí	Min. 40 °C	Nižší než 150 °C
Destilační zkouška do 350 °C	Min. 80 %	Min. 20 %

Zdroj: Unipetrol RPA (březen, 2016)

U kinematické viskozity platí tvrzení, že čím větší hodnoty je dosaženo, tím slabšího výkonu je dosahováno, tím vyšší spotřeba a více škodlivých emisí je vypouštěno. Na základě destilační zkoušky je zjištěno, kolik paliva se předestiluje při spalování. Čím více paliva se spálí, tím lépe a rovnoměrně spalování proběhlo (Honzírek, 2012).

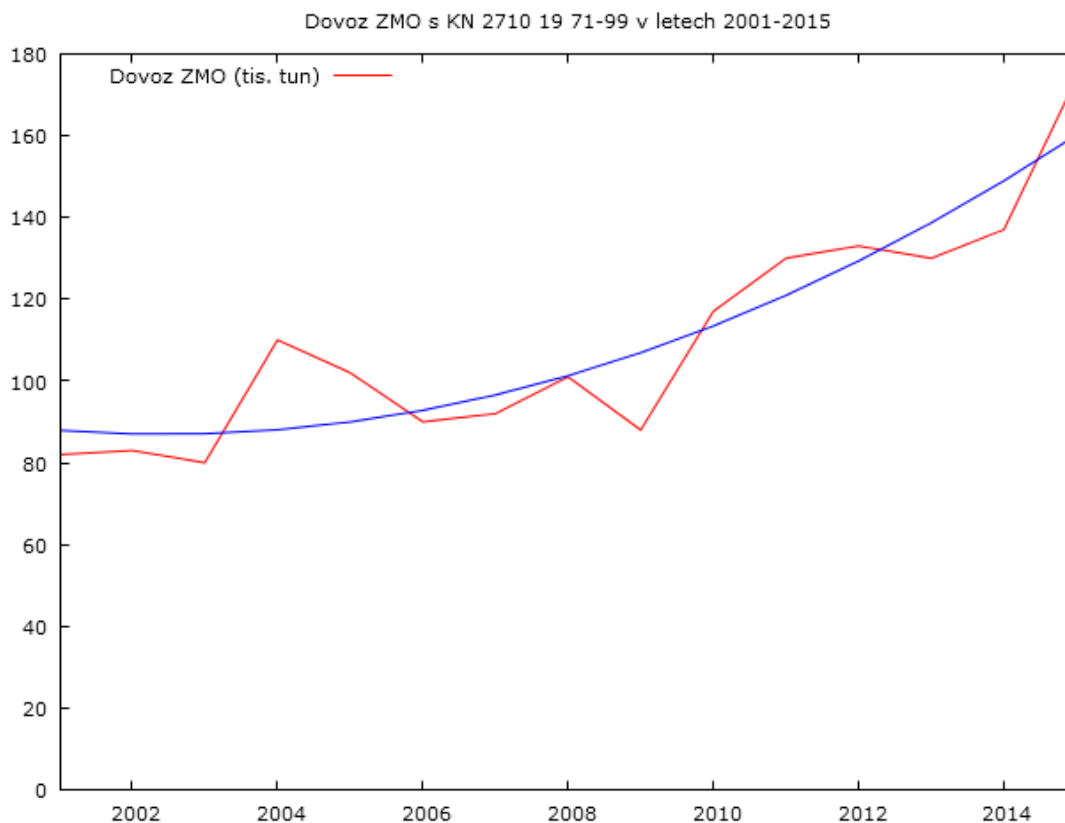
Z tabulky je patrné, že viskozita u zvláštního minerálního oleje je o dost vyšší než u motorové nafty. Bod vzplanutí je taktéž vyšší a při spalování se předestiluje, či odpaří méně paliva. Z výše uvedených vlastností lze usoudit, že zvláštní minerální oleje nadto kromě neodvedené daně, vykazují značně nevhodné vlastnosti pro používání za účelem pohonu motorů.

Skutečnost, že tyto výrobky nespádají do systému sledování, způsobuje na trhu poměrně značné obtíže. Dle Danielové (2011) došlo v období červen až srpen 2011 k dodání 32 098 893 litrů zmíněných vybraných výrobků z daňových skladů z Polska do Slovenské republiky, České republiky a Maďarska. Přičemž pouze do České republiky se jednalo o dodávku téměř 7 mil. litrů. Tím, že výrobky nepodléhají povinnosti sledování, není možné zjistit, kde všude se výrobky po jejich následné úpravě nacházely.

5.1.1 Odůvodnění nezbytnosti navrhované právní úpravy

Problém je spatřován zejména ve volném zacházení se ZMO, u kterých ve velké míře dochází k využívání při nelegálním pančování klasických pohonných hmot. Osoby nakládající s oleji pak nejsou povinny uvádět, v jakém množství, odkud, jaké ZMO přivezly, nakoupily, zpracovaly a prodaly dál. Doprava takovýchto výrobků se neuskutečňuje v režimu podmíněného osvobození od daně, nicméně na některé oleje se aplikuje nižší daň, či trvalé osvobození od spotřební daně kvůli účelu, na jaký byly použity. Skutečný účel se však mnohdy liší od účelu deklarovaného. Konkrétně v případě přimíchání ZMO do pohonných hmot, by mělo dojít k uvalení sazby daně totožné jako pro pohonné hmoty určené pro pohon motorů. V tomto konkrétním případě je správná sazba daně, jako sazba uvalená na motorovou naftu. Tím, že tedy dojde k uvedení odlišného účelu, stát přichází o 10 950,- Kč/1000 l oleje.

Z dat vyžádaných od Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“) byla vytvořena křivka dovozu zvláštních minerálních olejů. V příloze C se nachází metodická příručka zasláná ČSÚ, kterou používají subjekty vyplňující výkaz nazvaný „Bilance zdrojové části dodávek základních ropných produktů v ČR“. Následující graf č. 7 zaznamenává hodnoty dovozu zvláštních MO v letech od 2001 do 2015.



Graf 7 Dovoz zvláštních MO v letech 2001 – 2015 (tis. tun)

Zdroj: Vlastní zpracování (ČSÚ, 2016)

V roce 2015 se uskutečnil největší objem dovezených MO, a to 174 000 tun. Nejméně výrobků se dovezlo v roce 2003, celkově 80 000 tun. Z hodnot je patrný rostoucí trend, kdy množství dovezených výrobků se ve sledovaných letech zvýšilo o 110 p. b. Z pohledu aktuálnosti snah snižování daňových podvodů je toto značný signál pro kontrolu korektního zdanění výrobků.

Jelikož systém EMCS byl vytvořen a je používán v rámci členských států Evropské unie, je nezbytně nutné zasadit řešení do nadnárodního rozměru.

5.2 Mezinárodní hledisko

Vytvoření řešení na mezinárodní úrovni se jeví jako poměrně vhodné a efektivní. Jednak se jím budou řídit veškeré členské státy, které již v současné době akceptovaly používání systému EMCS a jednak se usnadní spolupráce na kontrolování správného zdanění ZMO.

V systému EMCS jsou sledovány MO, jež vymezuje článek 20 Směrnice 2003/96/ES. V rozsahu ve kterém se nyní vymezuje zmíněný článek, nejsou ale zahrnuty zvláštní minerální oleje s KN 2710 19 91 – 99. Znamená to jediné, jejich prodeje a převody nyní nejsou sledovány. Některé státy, jako je například Polsko vytvořily interní systém pro sledování ZMO a sledují tak jejich převody v podmíněném osvobození od daně prostřednictvím obdobných dokladů jako je e-AD v rámci EMCS (Danielová, 2011). Česká republika vytvořila registr zvláštních minerálních olejů, který byl do Zákona o spotřebních daních přidán k 1. 1. 2014. Sleduje se zde pouze evidence olejů, a to buď v elektronické, či jiné formě, umožnili tato forma dálkový přístup zástupců celní správy ČR. Tento registr tedy nedisponuje výhodou sledování exaktních pohybů olejů v reálném čase, což se jeví jako značný nedostatek, kdy CS nemusí, ba ani nedokáže sledovat a pružně reagovat na rizikové transakce ZMO.

Řešení naváže na stávající ustanovení o zřízení systému EMCS. Aktuální znění Směrnice 2003/96/ES mimo jiné obsahuje:

- **Pozitivní výčet MO podléhajících sledování a kontrole.** V některých případech hraje roli také účel použití vybraných výrobků, jestliže vyjmenované výrobky splní tento účel, pak podléhají sledování, v opačném případě jsou povinnosti zproštěny.
- **Stanovení možnosti členskému státu navrhnout některé další MO,** aby byly předmětem sledování, pokud jsou podle názoru navrhovatelského členského státu používány jako palivo pro pohon motorů či výrobu tepla a vyvstává zde riziko daňového úniku. Skutečnost se oznámí Komisi, ta následně do jednoho měsíce po obdržení oznámení uvědomí ostatní členské státy a dojde k projednání.

A právě druhá odrážka je zásadní pro uskutečnitelnost autorkou navržené právní úpravy. Jelikož článek 20 Směrnice 2003/96/ES umožňuje vznést požadavek na přidání olejů, které nejsou doposud v procesu sledování v systému EMCS, pak by součástí řešení právní úpravy v praxi bylo podání návrhu na evropskou komisi pro zařazení olejů do systému EMCS. Pokud by došlo ke schválení návrhu všemi členskými státy, pak by oleje byly pod regulérním dohledem ze strany evropských orgánů.

Je nutné konstatovat, že řešení je poněkud specifické, zejména svým přesahem do mezinárodní legislativy. Česká republika jako právoplatný člen Evropské unie nicméně disponuje právem, podle výše zmíněného článku 20 Směrnice

ce 2003/96/ES, navrhnout některé vybrané minerální oleje pro přidání do systému sledování EMCS.

5.3 Návrh řešení

Obsahem následujícího řešení je vypracování návrhu řešení implementace právní úpravy vztahující se k evropské legislativě. V praktické rovině bude potřeba níže uvedený návrh projednat s jednotlivými členskými státy a teprve poté bude možné jej implementovat do stávajících legislativ. Pro zjednodušení se budu věnovat pouze návrhové části. Kapitola bude členěna následujícím způsobem. Nejprve dojde k identifikaci subjektů, kterých se právní úprava může dotýkat, následně dojde ke stanovení a popisu jednotlivých variant řešení. Byly vypracovány celkem 3 varianty řešení. Ke každé variantě (vyjma varianty A) je stanoveno:

- Vztah k platným právním předpisům,
- provedení zařazení do systému sledování a pohybu energetických produktů,
- posouzení vhodnosti zařazení,
- vyhodnocení nákladů a přínosů.

Následně dojde ke komparaci jednotlivých variant a k provedení výběru varianty, jež se jeví jako nejvhodnější.

Identifikace dotčených subjektů

Právní úprava se dotkne jak subjektů na českém trhu, tak i subjektů působících mimo tuzemsko, konkrétně na území jednotlivých členských států Evropské unie. Osoby, kterých se úprava dotkne lze rozdělit na ty, jejichž činnost bude přímo ovlivněna tak, že buď s vybranými výrobky nakládají, a tudíž jim vznikne nová evidenční povinnost, anebo jsou povinni provádět správu daně vybraných sledovaných výrobků a na ty, na něž dopadne změna až relativně později.

Dotčenými subjekty jsou v přímé linii:

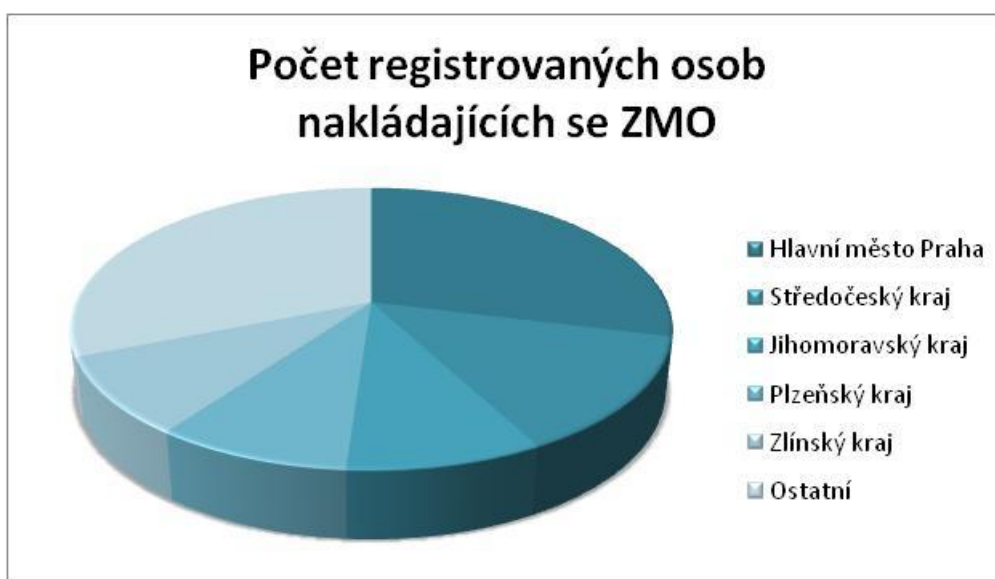
- Distributoři a výrobci vybraných výrobků,
- oprávnění příjemci zboží podléhající spotřební dani z MO, provozovatelé daňových skladů,
- správci daně, zejména celní úřady jednotlivých členských států.

Nepřímo se potom úprava může dotýkat i:

- Vlastníků prostor, které jsou využívány prostřednictvím pachtu jako daňové sklady,
- vlastníků vybraných výrobků,
- konečných spotřebitelů,

neboť náklady spojené se splněním požadavků na sledování vybraných výrobků, jež postihnou provozovatele daňových skladů a oprávněné příjemce, se s velkou pravděpodobností promítnou i do ostatních článků obchodně-dodavatelského řetězce.

Celní správa zveřejňuje seznam registrovaných osob nakládajících se ZMO. Do dubna 2016 bylo v České republice evidováno 50 subjektů s platnou registrací pro nakládání se zvláštními minerálními oleji. S odkazem na graf č. 8, je nejvyšší počet subjektů registrovaných v Hlavním městě Praze (13), po Praze následuje Středočeský kraj (6), poté Jihomoravský, Plzeňský a Zlínský kraj (v každém jsou registrovány 4 subjekty) a ostatní (19).



Graf 8 Počet registrovaných osob nakládajících se ZMO v roce 2016

Zdroj: vlastní zpracování

Obsahem následujících podkapitol je již stanovení samotných variant řešení a pomyslných scénářů.

5.3.1 Varianta A (nulová varianta)

První varianta počítá se situací, že nedojde ke změně, a bude tedy ponechán stávající stav. Jelikož nedochází ke změně, pak nevznikají ani náklady na změnu systému. Nicméně neustále zde vyvstává riziko zvyšování daňových úniků.

5.3.2 Varianta B

Obsahem varianty B navrhované právní úpravy je zajistit, aby u zvláštních minerálních olejů s vybraným označením došlo, na základě kódu nomenklatury, ke vzniku povinnosti sledování v systému EMCS. Pokud by tedy došlo k dodání tak

velkého množství MO, jež se nelegálně využívají při míchání s palivem sloužícím pro pohon motorů, pak by bylo snadnější dohledat trasy, kterými se výrobky převážely.

Neboť zvláštní minerální oleje vykazují poměrně rozdílné hodnoty chemických vlastností, není možné provést jejich zatřídění do skupiny klasických pohonných hmot. Je nicméně možné pomyslně včlenit uvažované oleje do skupiny minerálních olejů velmi blízkých klasickým pohonným hmotám, právě pro své chemické vlastnosti.

Vztah k platným právním předpisům

Navrhovaná právní úprava by zasáhla do několika právních předpisů. Jednak by přímo novelizovala Směrnici 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice“), dále by došlo k novelizaci Nařízení Komise č. 684/2009 ze dne 24. července 2009. Jelikož členské státy Evropské unie mají povinnost implementovat Směrnici do národních legislativ, pak by novela právní úpravy byla reflektována i v českém Zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Zařazení do systému EMCS a následné sledování ZMO

Jestliže existuje oprávněná obava, že daň nebude v korektní výši a včas odvedena správci daně, pak právě institut sledování podle čl. 20 Směrnice 2003/96/ES, aplikovaný na ZMO, by napomohl zajistit důslednou kontrolu nad zdaňovanými MO.

Varianta řešení spočívá ve splnění několika bodů, jež jsou obsahem následujícího výčtu. Nejprve dojde ke stanovení vybraných výrobků vhodných ke sledování, následně budou stanoveny výjimky z uplatňování povinnosti sledování, poté dojde k implementaci Směrnice do národních legislativ. Součástí implementace bude vznik uplatňování režimu podmíněného osvobození od daně pro vybrané výrobky a následně určení velikosti zajištění.

1. Stanovení vybraných výrobků, u kterých dojde k přidání do systému sledování EMCS

V první fázi dojde k úpravě evropské legislativy, kdy budou přidány níže zmíněné MO do výčtu olejů, jež podléhají sledování. Výčet je obsahem článku 20 zmíněné Směrnice 2003/96/ES.

Pro přimíchávání do pohonných hmot se mimo jiné používají jak zmiňované zvláštní minerální oleje, tak metylestery řepkového oleje (dále jen „MEŘO“) s označením KN 3824 90 97. Neboť na MEŘO se povinnost sledovat v systému EMCS již vztahuje, jsou obsahem návrhu pouze ZMO.

Vybrané výrobky, včetně označení kódů nomenklatur stanovených na základě Nařízení Komise č. 927/2012, navržené pro přidání do systému EMCS jsou obsahem následující tabulky.

Tab. 6 Vybrané výrobky pro zařazení do EMCS

Kód kombinované nomenklatury	Název skupiny ZMO
KN 2710 19 91	Oleje používané při obrábění kovů, při uvolňování odlitků z forem, antikorozi oleje
KN 2710 19 93	Elektroizolační oleje
KN 2710 19 99	Ostatní mazací oleje a ostatní oleje

Zdroj: Prováděcí Nařízení Komise (EU) č. 927/2012

2. Stanovení výjimek, kdy nedochází ke sledování

V případě varianty B nedojde k vytvoření žádných výjimek. Sledovány budou tedy všechny převody zvláštních minerálních olejů se zařazením do skupin v předchozí tabulce (tab. 6).

3. Implementace Směrnice do české legislativy

Po provedení novely právní úpravy Směrnice 2003/96/ES dojde, v předem stanovené lhůtě, k její implementaci i do právních předpisů jednotlivých členských států. Vztaženo na Českou republiku, zde dojde k přidání ustanovení do Zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Následující dva body jsou hlavní částí implementace novely.

4. Režim podmíněného osvobození

Součástí implementace do české legislativy bude aplikace režimu podmíněného osvobození na ZMO, jejichž doprava se uskutečňuje buď v rámci České republiky, či na území Evropské unie. Dojde tedy k přidání výše zmíněných ZMO i do § 59 Zákona o spotřebních daních. Tímto se uplatní režim podmíněného osvobození od daně, kdy do doby, než je výrobek uveden do spotřebního okruhu, je podmíněně osvobozen od spotřební daně. Podmínkou uplatnění režimu je umístění vybraných výrobků v daňovém skladu podle § 3 písm. g) Zákona o spotřebních daních, případně doprava podle ustanovení § 24 až 27f, taktéž Zákona o spotřebních daních.

5. Určení zajištění daně

U každého převodu ZMO se poskytne zajištění daně podle aktuálně platných pravidel. V České republice se tedy konkrétně uplatní ustanovení Zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, zejména § 21 a § 58. Maximální výše poskytnutého zajištění podle § 58 činí 1,5 mld. Kč.

Posouzení vhodnosti zařazení ZMO do systému sledování EMCS

Směrnice 2003/96/ES stanoví povinnost sledovat minerální oleje prostřednictvím předávání elektronických průvodních dokladů. Pokud tyto oleje spadají podle rozlišovacího kódu kombinované nomenklatury do skupiny MO, jež lze využít při pohonu motorů a výrobě tepla, vzniká u nich povinnost sledování v systému EMCS.

Takto zařazené minerální oleje jsou jedinečné svými vlastnostmi, na základě kterých mohou být využívány pro pohon motorů a výrobu tepla.

Z praktických zkušeností vyplynulo, že pro pohon motorů a výrobu tepla lze využít i zvláštních minerálních olejů, jež jsou předmětem řešení navrhované právní úpravy. U těchto olejů vyvstalo odůvodněné podezření na jejich přimíchávání do pohonných hmot bez odvedení daně, která by odvedena být měla. Je tedy více než vhodné zařadit tyto ZMO, spojené s riziky potenciálních daňových úniků, do systému sledování.

Vyhodnocení nákladů a přínosů na zavedení opatření

Je obtížné vyhodnotit, jaké dopady bude mít zavedení úpravy v platnost. Nicméně následující body nastíní hlavní přínosy a náklady, jež jsou spojeny se vznikem povinnosti sledovat dopravu ZMO v rámci Evropské unie.

Náklady na zařazení vybraných ZMO do systému sledování EMCS jsou následující:

Jelikož se jedná o včlenění vybraných výrobků do již fungujícího systému, tak náklady nebudou tak velké, jako při zavádění systému od úplného začátku. Náklady v kapitole 312 Státního rozpočtu Ministerstva financí lze rozdělit na počáteční a provozní. Zatímco počáteční jsou vynaloženy při zařazování olejů do systému sledování a pohybu energetických výrobků, pak provozní vznikají v průběhu sledování jednotlivých dodávek. Podle informací Ministerstva financí činily výdaje na vývoj aplikace 31,5 mil. Kč, výdaje na provoz systému pak ročně dosahují 8 mil. Kč. Zařazením 3 nově sledovaných minerálních olejů dojde pravděpodobně k mírnému navýšení stávajících výdajů.

Na druhé straně vzniknou nepatrné náklady také subjektům, které nakládají se zvláštními minerálními oleji. Zde se bude jednat spíše o náklady oportunitní, a tedy takové, jež odpovídají času strávenému při naplnění veškerých požadavků stanovených legislativou, za předpokladu, že tento čas mohl být věnován jiné činnosti, přinášející větší ekonomický užitek.

Naopak přínosy plynoucí ze sledování vybraných ZMO jsou:

Jako hlavní přínosy lze spatřovat snižování daňových úniků. Danielová (2011) uvedla, že v období červen až srpen 2011 bylo provedeno šetření, kdy z odebraných vzorků zvláštního minerálního oleje 8,5 % nesplňovalo vlastnosti ZMO s KN 2710 19 91 - 99. Pokud by došlo ke vztažení podílu k celkovému dovozu ZMO do České republiky, pak právě množství necelých 11 tis. tun nevyhovělo vlastnostem výrobku s označením KN 2710 19 - 99. Dá se konstatovat, že takové množství je poměrně velké na to, aby jej bylo vhodné ignorovat. Podaří-li se alespoň částečně snížit daňové úniky při nakládání s oleji, pak může potenciálně následovat zvýšení příjmů plynoucích ze spotřební daně. V následující tabulce č. 7 je proveden odhad neuskutečného výnosu spotřební daně ze ZMO pro zmíněný rok 2011.

Tab. 7 Výpočet neuskutečněného výnosu daně

Postup výpočtu	Údaje pro rok 2011
Průměrná hustota mazacího oleje	870 kg/m ³
Množství nevyhovujících vzorků v kilogramech	11050 tis. kg
Převod nevyhovujících vzorků na litry	12701 tis. l
Daň z MONA na tis. litrů	10950 Kč/1000 litrů
Odhad neodvedené daně celkem (ročně)	139 077 tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jestliže 11 tis. tun nesplňuje vlastnosti KN 2710 19 91 – 99, pak v případě přepočtu na základě průměrné hustoty mazacích olejů a uplatnění daně jako v případě MONA, která je od roku 2010 do současnosti 10 950 Kč na tisíc litrů MO, jsou potenciální výnosy, o které stát přišel ve výši 139 077 tis. Kč za celý rok 2011.

Skutečnost, že budou ZMO více kontrolovány, může vést ke snížení počtu případů jejich přimíchávání do klasických pohonných hmot, případně k uvedení oficiálního účelu použití ZMO, a tedy správného zdanění. V tomto případě dojde implicitně i ke zvýšení ochrany spotřebitele.

5.3.3 Varianta C

Varianta C předpokládá zařazení ZMO do systému sledování EMCS, ovšem přidává doplňující podmínky, které omezují sledování veškerých ZMO a stanovuje výjimky ze sledování.

Vztah k platným právním předpisům

Opět dojde k ovlivnění několika právních předpisů. Přímo se změna bude týkat Směrnice 2003/96/ES a Nařízení Komise č. 684/2009. Nepřímo pak prostřednictvím implementace bude mít dopad na legislativu jednotlivých členských států, v případě České republiky na Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Zařazení do systému EMCS a následné sledování ZMO

Aby bylo dosaženo požadovaného stavu, dojde ke splnění několika následných kroků. Náplň jednotlivých bodů bude oproti variantě B ovšem poněkud odlišná.

1. Stanovení vybraných výrobků, u kterých dojde k přidání do systému sledování EMCS

Zvláštní minerální oleje, jež jsou předmětem úpravy, jsou jako v předchozí variantě oleje s označením KN 2710 19 91 - 99. O zmíněné minerální oleje se rozšíří ustanovení článku 20 Směrnice 2003/96/ES.

2. Stanovení výjimek, kdy nedochází ke sledování

V tomto případě jsem se inspirovala zaběhlou praxí v české legislativě. Ustanovení v Zákoně o spotřebních daních upravující nakládání se zvláštními minerálními oleji dává vzniku výjimce z povinnosti sledovat a oznamovat nakládání se ZMO, které nepřesahují množství 210 l volně ložených MO a jsou převáděny, či prodávány mezi osobami registrovanými. Záměrem omezení bylo, aby měla úprava co nejmenší dopad na malé distributory a spotřebitele ZMO.

Při aplikování omezení i do nadnárodního rámce tak vznikne výjimka, která zbavuje povinnosti sledovat výrobky do limitu 210 l. Pokud tedy dojde k převodu či prodeji méně než 210 l volně loženého ZMO mezi subjekty buď v rámci tuzemska, či mezi jednotlivými členskými státy, pak tento převod nepodlehne povinnosti vystavit elektronický průvodní doklad, jako je tomu u klasických případů.

3. Implementace Směrnice do české legislativy

Implementace Směrnice do národních legislativ bude probíhat stejně jako u varianty B, přičemž dojde k přidání doplňující podmínky, která určí výjimky ze sledování pohybu ZMO. Ve stanovené lhůtě tedy bude implementována Směrnice 2003/96/ES do Zákona o spotřebních daních, konkrétně dojde k úpravě § 21 a § 58. Následující dva body jsou již součástí samotné implementace do národní legislativy.

4. Režim podmíněného osvobození

Součástí řešení bude taktéž aplikace podmíněného osvobození na ZMO, jejichž doprava se uskutečňuje buď v rámci České republiky, či na území Evropské unie. Do § 59 Zákona o spotřebních daních se včlení MO s označením KN 2710 19 91 - 99. Opět dochází k podmíněnému osvobození vybraných výrobků od spotřební daně, a to až do doby, než je výrobek uveden do volného daňového okruhu. Jako u varianty B zůstává podmínka uplatnění režimu na výrobky, jež se nacházejí v daňovém skladu podle § 3 písm. g) Zákona o spotřebních daních, případně je jejich doprava uskutečněna podle § 24 až 27f, taktéž Zákona o spotřebních daních. Oproti variantě B se u této varianty řešení aplikuje výjimka z uplatnění režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V případech, kdy bude dodávané množství menší než 210 l, nedojde k neuplatnění režimu podmíněného osvobození, ale výrobky budou klasicky zdaněny, či osvobozeny na základě uvedeného účelu.

5. Určení zajištění daně

Zajištění se poskytne podle legislativ jednotlivých členských států, přičemž evropská legislativa nebude nijak zasahovat do samotné úpravy zajištění na národních úrovních. V České republice se, jak již bylo zmíněno, podle § 58 Zákona o spotřebních daních poskytuje maximální zajištění daně ve výši 1,5 mld. Kč za jeden daňový sklad. Zajištění se poskytne pouze na oleje, pohybující se v režimu podmíněného osvobození do spotřební daně. Jestliže tedy dojde k uplatnění výjimky při množství do 210 l volně loženého ZMO, pak se zajištění poskytovat nemusí.

Posouzení vhodnosti zařazení ZMO do systému sledování EMCS

Aby nedošlo k přílišnému dopadu na distributory a výrobce ZMO nakládající s menším množstvím olejů, pak je vhodné stanovit výjimku z uplatnění povinnosti sledování pohybu vybraných výrobků. Při navrhování varianty C se nepředpokládalo, že by subjekty nakládající s tímto množstvím prováděly podvodné obchody, naopak účelem bylo zmírnit administrativní zatížení velmi malých distributorů a výrobců.

Vyhodnocení nákladů a přínosů na zavedení opatření

Následující náklady a přínosy jsou obdobné, jako u varianty B. Liší se ovšem drobnými detaily, které vznikají díky stanovené výjimce ze sledování.

S variantou C vyvstávají opět následující náklady:

V případě uskutečnění varianty C budou oportunitní náklady jednotlivých výrobců a subjektů na trhu minerálních olejů nižší, než-li je tomu u předchozí varianty B. Je to dáno zejména tím, že dodávky množství pod 210 l nebudou sledovány a nevznikne u nich tedy povinnost vyplňovat a předávat elektronické průvodní doklady. Náklady na sledování budou taktéž nepatrně nižší, a to právě z důvodu, že nevznikne povinnost sledovat tyto transakce.

Přínosy z uskutečnění varianty C jsou obdobné jako u varianty B:

Jednoznačně vyšší přínosy bude mít zavedení varianty C právě pro drobné výrobce, jež nenakládají s množstvím ZMO vyšším než 210 l. Opět zde bude kladen důraz na velký přínos zavedení opatření při snižování množství daňových úniků a zvyšování výnosu daně, tak jak bylo odhadnuto u varianty B. Podle dat dostupných za rok 2011 by tedy v tomto sledovaném roce došlo ke zvýšení výnosu až o 139 mil. Kč. A právě snižování daňových úniků vedoucí ke zvyšování příjmů státního rozpočtu ze spotřební daně je v konečném důsledku cílem této práce, ale i zástupců státní správy.

5.3.4 Vyhodnocení zvolené varianty

Tab. 8 Komparace nákladů a přínosů jednotlivých variant řešení

	Náklady	Přínosy
Varianta A	Potenciální ztráta příjmů kvůli neřešení problému daňových úniků	Žádné znatelné přínosy nevzniknou
	Nevzniknou žádné administrativní náklady	
Varianta B	Mírné zvýšení nákladů na provoz systému	Snížení daňových úniků
	Zvýšení oportunitních nákladů daňových subjektů	Zvýšení příjmů ze spotřební daně z MO
	Zvýšení administrativních nákladů daňových subjektů	Větší ochrana spotřebitele
Varianta C	U malých distributorů žádné oportunitní náklady	Úleva pro malé distributory a výrobce
	U malých distributorů žádné administrativní náklady	Snížení daňových úniků, a tím zvýšení příjmů ze spotřební daně z MO
		Ochrana spotřebitele

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 8 shrnuje náklady a přínosy jednotlivých variant, na základě kterých dojde ke komparaci variant řešení. Varianta A je spíše pesimistický scénář, při kterém nedochází k žádné změně. Lze konstatovat, že pokud by nedocházelo k opodstatněným změnám daňových předpisů, pak by správa daní nebyla příliš agilní, z hlediska reakce na nastalé potíže. Přínosy varianty B spočívají zejména v eliminaci daňových úniků, které jsou hlavním jádrem řešeného problému, nicméně kvůli jejímu plošnému působení bude mít velký dopad i na malé distributory, u nichž by mohlo dojít k neopodstatněné administrativní zátěži. Nepředpokládá se totiž, že by u prodeje takto malého objemu zvláštních minerálních olejů vyvstalo riziko podvodných obchodů. Z tohoto důvodu byla navržena varianta C. Ta, kromě všeobecných přínosů snížení daňových úniků, zohledňuje fakt, že u velmi malých distributorů a výrobců ZMO se nepředpokládá provádění kriminální aktivity. Jedná se tedy o poněkud mírnější variantu, která snižuje administrativní zátěž pro malé články obchodně-dodavatelského řetězce. Jako nejvhodnější varianta se tedy jeví varianta C.

5.4 Zhodnocení cílového stavu a diskuze řešení

Následující podkapitola zhodnotí cílový stav po uvedení právní úpravy v praktické fungování. Dojde ke srovnání cílového stavu se stavem, který je aktuální.

Pokud by tedy došlo ke schválení úpravy všemi, pro to kompetentními subjekty, pak by situace na trhu vypadala asi následovně.

Subjekty, které vyrábí či dováží zvláštní minerální oleje, by při dovozu více než 210 l volně ložených ZMO do daňového skladu v České republice uvedly výrobky do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Ještě před samotnou dodávkou, by nicméně bylo nutné vyplnit elektronický průvodní doklad prostřednictvím speciálního softwaru, jež byl navržen pro účely systému sledování a pohybu výrobků. Tento průvodní doklad by prošel klasickým procesním cyklem, který je zmíněný v kapitole 3.4.7. Průvodní doklad by byl potvrzen ze strany správce daně, a to jak vysílajícího subjektu, tak správce daně subjektu, který výrobky přijímá. Příjemce by potom vyhotovil zprávu o přijetí výrobků. Spolu s předáním elektronického průvodního dokladu poskytne subjekt zajištění ve výši stanovené podle § 21 Zákona o spotřebních daních. Plátce, který uvede výrobek do volného daňového oběhu, přizná a zaplatí daň na základě účelu, na který je výrobek po užití. V konečném důsledku získá Celní správa detailní přehled o pohybu ZMO a v případě potřeby může těchto informací využít pro dohledání případného pachatele.

Ve druhé situaci, kdy bude dovezeno či vyrobeno méně než 210 l volně loženého ZMO, vůbec nenastane povinnost uvést výrobky do režimu podmíněného osvobození od daně, ale výrobky budou ihned po vstupu do volného daňového oběhu zdaněny, či trvale osvobozeny.

Ve srovnání se situací před zavedením opatření, došlo k výrazné změně v transparentnosti obchodů se zvláštními minerálními oleji. Před změnou byly výrobky dopravovány bez větší kontroly. Nebylo tak možné kontrolovat jejich pohyby. Oleje byly vyrobeny v jednom státě, do druhého státu byly dovezeny a spotřebovány. V přiznání byl následně bez postihu uveden nekorektní účel použití, a tím nebyla odvedena adekvátní daň. Při zjišťování původu olejů bylo velmi obtížné dohledat místo, odkud byly oleje dovezeny a těžko dohledatelný byl i jejich výrobce.

Při odkazu na obrázek 3 v kapitole 3.3.2 je možné konstatovat, že po zavedení úpravy do praxe, by situace na obr. 3 byla eliminována na minimum. Situace znázorňovala záměnu zboží během dopravy mezi jednotlivými členskými státy. Na počátku přepravy byly odeslány zvláštní minerální oleje a během přepravy došlo k záměně označení a zařazení MO. To se dělo buď jako následek záměny označení na dokladech ke zboží, nebo přimíchání těchto ZMO do klasické motorové nafty. Do cílového místa již bylo dodáno zboží s označením odlišným od původního. Již zde lze cítit účelnost navrhované úpravy. V průběhu dopravy by totiž nebylo možné změnit příslušný kód nomenklatury pro přepravovaný MO, a to ani dokladově, ani fyzicky.

Celkově lze hodnotit řešení jako krok kupředu v cestě překonávání nekalých obchodů při nakládání s pohonnými hmotami.

Informace z celní správy potvrzují zájem o řešení dané problematiky, jedná se tedy o velmi aktuální téma. Jak vzešlo z informací CS, tak nejenom Celní správa České republiky, ale i zástupci ostatních členských států si uvědomují jeho vážnost, a proto dochází k jednání o přidání ZMO do systému sledování EMCS. Lze zmínit snad registr subjektů nakládajících se zvláštním minerálním olejem, který vznikl pod patronací Celní správy České republiky a obdobně i interní sledování zvláštních minerálních olejů Celní správou v Polsku a na Slovensku. Tyto snahy vypovídají o skutečném požadavku na řešení aktuální situace.

6 Diskuse

Obsahem následující kapitoly bude komparace dosažených výsledků práce s názory ostatních autorů, jež se zabývají obdobným tématem.

Daňové úniky, jejich velikost a možná eliminace jsou v současnosti velmi diskutovaným tématem. Jednou z klíčových příčin neustálého růstu daňových úniků je lidský faktor. Swedish tax academy (2008) vidí zásadní problém ve vzájemnosti chování. Vzájemné opakování chování druhých tak, aby nedocházelo k přílišným odlišnostem v chování mezi jednotlivci ve společnosti. Tyto odlišnosti jsou často vnímány jako překážky v zařazení se a splynutí s většinou. Druhým klíčovým aspektem je důvěra ve státní aparát. Pokud bych sjednotila tyto dva klíčové aspekty, pak právě správné nastavení systému aplikování práv a povinností, může mít za následek postupné zvyšování důvěry ve stát a jeho aparát. Společně s důvěryhodností státních regulativ je důležitá právě míra zdanění. Již Laffer (2004) vytvořil studii dokazující nutnost zabývat se optimální mírou zdanění. Přechod míry zdanění do pomyslné zakázané zóny předurčí snižování výnosů z daně. Na myšlenky A. Laffera navázala spousta ekonomů. Rod a Ševčík (2010) vidí riziko příliš velké sazby daně zejména v substituci spotřeby za méně zdaněné, a tudíž i levnější výrobky. Takto substituovat lze jednak na tuzemském trhu, kdy dochází k nákupu levnějších výrobků, které ovšem mohou dosahovat horších kvalit, a jednak na zahraničních trzích s nižší sazbou daně uvalenou na vybrané výrobky. V kontrastu s tímto názorem stojí myšlenka Kubátové (2003), která svým tvrzením o elasticitě poptávky po spotřebních statcích vyvrací neomezenou možnost substituce výrobků podléhajících spotřební dani. Problém ve stanovení optimální daně může být nadto umocněn regresivitou dopadu spotřebních daní. Jak uvádí Široký (2008), tak příjmy nízké příjmových skupin jsou zatíženy relativně vyšším daňovým břemenem, než příjmy bohatších subjektů.

Teorie daňových úniků lze rozdělit na dva pomyslné směry. První směr zastává benevolentnější přístup, druhý je potom zásadně kritický vůči daňovým podvodům. Zatímco Learned Hand (1947) neviděl nic zlověstného na uspořádání daňových záležitostí plátců tak, aby minimalizovali svoji daňovou povinnost, pak O. W. Holmes (1916) vznesl zásadní požadavek na striktní držování pravidel stanovených státem. Oba dva proudy se nicméně shodnou, že nezákonné zkracování daně je již nepřijatelné.

V rámci práce byla zkoumána veličina množství a velikost daňových úniků na spotřební dani z minerálních olejů. V tomto ohledu bylo učiněno již mnoho měření daňových úniků, a to jak v rámci České republiky, tak v rámci jiných států. Mimo jiné zmíním například Reckon, STA, Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „HMRC“), jež se zabývají měřením daňových úniků. Reckon, zástupci Švédského národního daňového úřadu i zástupci britského daňového úřadu HMRC používali pro měření metodu daňové mezery. Je nicméně nutné podotknout, že drtivá většina z provedených analýz se netýkala selektivních spotřebních daní, ale byla zaměřena na všeobecnou spotřební daň (tedy DPH), případně přímé daně. Z tohoto dů-

vodu není vhodné provádět komparaci mnou dosažených výsledků s výsledky ostatních tuzemských, či zahraničních autorů. Může být provedena pouze komparace výsledků v rámci jednotlivých let. V práci byla vyhodnocena velikost a množství daňových úniků odhalených Celní správou jako neustále se zvyšující. Při aplikaci principu vysloveného STA o vzájemnosti chování může být právě toto klíčovým problémem při predikování budoucího vývoje. Jeden z možných scénářů by mohl být, že lidé budou činit daňové úniky neustále, ale jejich provádění bude čím dál víc sofistikovanější. Je tedy nutné reagovat na aktuální změny na trhu a přizpůsobovat tomu kontrolní prostředí.

Jak již bylo zmíněno, důvěra ve státní aparát do značné míry ovlivňuje chuť podniků k realizaci daňových podvodů. Navíc zde vyvstává další riziko způsobené světovou globalizací. Většina odborníků si uvědomuje možnost a vhodnost řešení problematiky daňových úniků na nadnárodní úrovni. Snadnější provádění obchodů přes hranice jednotlivých států nahrává potenciálním podvodníkům. Jednak jsou obchody méně transparentní, než pouze na území tuzemska, ale též se rozmáhají tzv. karuselové obchody (Rambousek, 2013). Myšlenku vytvoření nadnárodních pravidel a prostředků pro výběr daně podporuje i Mihaela Aghenitei (2013), která sice uznává právo jednotlivých členských států vypořádat se s daňovými úniky, nicméně kvůli globalizaci je dle jejího názoru vhodný, ne-li téměř nutný společný postup ve věci redukce přeshraničních podvodných obchodů.

Jako problém, pro jehož řešení byla navržena právní úprava v praktické části práce, bylo zvoleno přimíchávání zvláštních minerálních olejů do pohonných hmot používaných jako pohon motorů, či pro výrobu tepla. Již Denison a Eger (2000) definovali metody vyhýbání se placení daně, mezi nimi byla i metoda přimíchávání nezdaněných olejů do PHM. Jedná se právě o metodu přimíchávání odpadních olejů do pohonných hmot za účelem nižšího odvodu do státní pokladny.

Součástí řešení je vytvoření návrhu právní úpravy, na základě které dojde k přidání zvláštních minerálních olejů s označením KN 2710 19 91 – 99 do systému sledování pohybu výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (EMCS). V návrhu úpravy je stanovena výjimka z uplatňování povinnosti. Jestliže dojde k převodu či prodeji výrobků, jejichž množství nepřesáhne 210 litrů, pak se na tento převod či prodej nebude vztahovat povinnost sledování v systému. Názory na přidání ZMO do systému EMCS se různí. Mimo jiné země Víšegrádské skupiny (V4), tedy Česká republika, Slovensko, Maďarsko a Polsko zavedly systém interního sledování zvláštních minerálních olejů, a sledují tak nakládání se ZMO v množství nad 210 litrů volně loženého oleje. Takovýto krok učinily i vlády Slovenska a Chorvatska. Lze tedy konstatovat, že zájem o větší kontrolu těchto MO je neustále patrný. Jak zmínila R. Kravcová (2012), tak již došlo k opakovanému projednávání přidání ZMO do systému sledování EMCS, dosud však návrh neprošel kvůli nevoli zástupců podnikatelské sféry. Tito vyjádřili obavy z uplatňování kontrolní povinnosti na ZMO na základě Směrnice 2003/96/ES.

Na tomto místě se zastavím u možných přínosů a nákladů řešení. V práci byly vyhodnoceny hlavní přínosy a náklady, které jsou spojeny se zavedením úpravy. Přínosy jsou viděny hlavně v redukci daňových úniků na spotřební dani, vzniklých přimícháváním zvláštních minerálních olejů. Spolu s tímto faktem je spojena ochrana spotřebitele před nekalými praktikami. Úprava se nedotkne malých distributorů, u kterých se dá očekávat, že podvodné obchody nečiní. Tím, že budou redukovány daňové úniky na spotřební dani právě díky adekvátnímu zdanění zvláštních minerálních olejů, dojde ke zvýšení výnosu z daně. Byl proveden odhad pro rok 2011, kdy ušlý výnos byl odhadován na 130 mil. Kč. Podle Vätuiu a kol. (2009) zavedení systému EMCS zlepší fungování vnitřního trhu, a to právě zjednodušením pohybu zboží zdaněného spotřební daní, neboť elektronizace zrychlí předávání průvodních dokladů.

Náklady v porovnání s přínosy byly v práci vyhodnoceny jako nepatrné. Potenciální negativa, která spatřuje Holková (2009), mohou být následující. Změna evropské a národní legislativy, náklady na technologie, adaptace informačního systému, proškolení zaměstnanců a dalších zúčastněných skupin a zejména pak povinnost plátců spotřební daně se registrovat do systému u všech správců daně ve všech členských státech Evropské unie. Jelikož ale součástí řešení je přidání dalších vybraných výrobků určených pro sledování a většina plátců si již svoji povinnost vyplývající z fungování systému EMCS splnila na počátku fungování systému, pak jsou tato negativa pro výsledky práce irelevantní.

Velkým omezením srovnatelnosti mnou dosažených výsledků byla skutečnost, že se málo autorů zabývá přímo daňovými úniky na selektivní spotřební dani z minerálních olejů. Většina již v minulosti uskutečněných zkoumání se týkala spíše všeobecné spotřební daně, a to DPH a dále přímých daní.

Tuto práci bych i přes všechna omezení považovala za přínosnou, a to už jen tím, že určitým způsobem přispěla k řešení aktuálního problému.

7 Závěr

V České republice je ze strany správy daně na problematiku daňových úniků nahlíženo velmi kritickým pohledem. Je to způsobeno zejména tím, že jejich velikost a počet neustále roste a pachatelé vytváří s postupem času sofistikovanější a důmyslnější metody, jak se vyhnout placení daní. Množství a výše daňových úniků je mnohonásobně větší, než tomu bylo před několika lety. K ověření tohoto faktu došlo v průběhu vyhodnocování sekundárních dat.

Hlavním cílem práce bylo navrhnout legislativní opatření, které bude mít pozitivní vliv na tržní prostředí v České republice a konkrétně snížení podvodných obchodů s minerálními oleji. Dílčími cíli bylo odhalení možných mezer v systému, jež usnadňují páchaní trestného činu krácení daně a dále vyhodnocení velikosti a trendu daňových úniků. Na základě odhalených mezer systému a na základě vyhodnocení úrovně a trendu daňových úniků, došlo k volbě vhodného opatření, jež se věnovala návrhová část práce.

Prvním dílčím cílem bylo odhalení možných mezer v systému, jež potenciálně usnadňují provádění podvodných obchodů na trhu s minerálními oleji a vyhodnocení následných reakcí ze strany správce daně. Došlo k detailnímu zkoumání tržních zvyklostí, a to zejména z pohledu subjektů vyskytujících se v pozici plátců daně, tak z pohledu správy daně. Bylo zjištěno, že nejčastější praktiky podvodných obchodů v oblasti minerálních olejů jsou takzvané karuselové obchody a přimíchávání méně zdaněných minerálních olejů do pohonných hmot. Na to se snaží pružně reagovat správa daně, která usiluje o redukci daňových úniků na co nejnižší úroveň. Byla vytvořena řada opatření, některá z nich hodnotí odborníci jako kvalitní a některá vzbuzují značný nesouhlas. Jedním z nejspornějších a nejdiskutovanějších opatření je kauce distributora pohonných hmot ve výši 20 mil. Kč s možností snížení o 10 mil. Kč. Kauce může na jednu stranu narovnat konkurenční prostředí, na stranu druhou může dojít k „rdousícímu“ efektu a likvidaci malých distributorů. Vedle kauce vyvstává povinnost poskytnout zajištění v předem stanovené výši pro případ, že by daň nebyla zaplacená řádně a včas. Zajištění daně se jeví jako velmi vhodný nástroj, ovšem za předpokladu, že je používán spolu se systémem sledování pohybu výrobků (EMCS). Daň se zajišťuje v případě, že se výrobek podléhající SPD, nachází v režimu podmíněného osvobození od daně. Tehdy, je-li aplikován systém sledování výrobků v rámci Evropské unie, je splnění zajištění podmínkou, bez které nelze zahájit přepravu, a tudíž je poskytnuta záruka ještě před samotným začátkem přepravy.

Druhým dílčím cílem bylo vyhodnocení úrovně a trendů daňových úniků. V této části práce došlo ke zkoumání a vyhodnocení inkasa SPD, spotřeby minerálních olejů, velikosti daňových nedoplatků a daňových úniků skutečně odhalených Celní správou a počtu případů daňových úniků. Daňové nedoplatky upravené do formy prvních diferencí jsou ve sledovaných letech vyhodnoceny jako konstantní, vyjma roku 2013 a 2014, kdy došlo ke zvýšení a následnému snížení hodnoty celkových nedoplatků. Skutečnost zvýšení nedoplatků v roce 2013 je vysvětlena odhalením

obrovského daňového úniku. Z vývoje za sledované období lze usuzovat na poměrně dobrou vymahatelnost pohledávek správcem daně. Na rozdíl od daňových nedoplatků, výše skutečně odhalených úniků vykazuje značné výkyvy v čase. Ve sledovaném období je z dat patrný rostoucí trend, jež svědčí o neustálém zvyšování daňových úniků.

Předchozí odstavec odpověděl na výzkumnou otázku č. 1, o trendu daňových úniků. Je zaznamenán rostoucí trend daňových úniků s pravidelnými výkyvy od střední hodnoty.

Komparací velikosti daňových úniků s počtem skutečně odhalených daňových úniků je odpovězena výzkumná otázka č. 2, zda mají opatření státní správy reálný vliv na eliminaci daňových úniků. S růstem velikosti i počtu úniků nelze vyhodnotit, zda dochází ke zvyšování efektivity správy daně, jelikož není možné stanovit, zda má větší vliv právě zmiňované zvyšování efektivity státní správy při odhalování podvodů, či všeobecně se zvyšující tendence subjektů páchat daňové trestné činy. Je nicméně možné tvrdit, že státní správa se snaží rychle přizpůsobovat se měnícím se skutečnostem na trhu s minerálními oleji. To lze vysledovat na tvorbě relevantních právních úprav. Jako vhodný příklad se jeví vytvoření registru zvláštních minerálních olejů, v rámci kterého mají plátcí povinnost oznamovat nakládání s vybranými oleji. Nadto data o daňových nedoplatcích vypovídají, jak již bylo řečeno, o poměrně dobrém vymáhání daňových pohledávek státní správou.

V konečném důsledku lze vysledovat rostoucí trend inkasa ze spotřební daně, ale na druhou stranu je tento trend doprovázen růstem velikosti daňových podvodů.

Obsahem poslední kapitoly bylo naplnění hlavního cíle. Došlo tedy k navržení právní úpravy. Úprava má řešit netransparentní zacházení se zvláštními minerálními oleji zařazenými do KN 2710 19 91 – 99. V mnoha případech bylo zjištěno jejich přimíchávání do pohonných hmot určených pro pohon motorů, či pro výrobu tepla. Zvláštní minerální oleje nicméně po uvedení účelu jiného, než je pohon motorů a výroba tepla, jsou od daně osvobozeny. Deklarovaný účel je ale mnohdy odlišný od účelu skutečného, a tak je neprávem odvedena daň nižší než povinná. Právě účel daně je příčinou nekorektně zdaněného zvláštního minerálního oleje, což je předmětem výzkumné otázky č. 3. Odpověď je následující. Za předpokladu, že jsou ZMO využívány jako aditiva do MONA, stát přichází při nesprávném uvedení účelu ze strany plátce daně o 10 950,- na tisíc litrů ZMO.

Mnou navržené řešení je poněkud specifické, zejména svým přesahem do nadnárodní legislativy. Nicméně Česká republika jako právoplatný člen Evropské unie disponuje právem podle článku 20 Směrnice 2003/96/ES, navrhnout některé další minerální oleje pro přidání do systému sledování pohybu vybraných výrobků. Byly zvoleny celkově tři varianty, přičemž jedna varianta ponechala stávající stav, byla tedy variantou nulovou. Ostatní dvě varianty již navrhovaly úpravu současné legislativy. U jednotlivých variant byly vyhodnoceny přínosy a náklady plynoucí ze zavedení opatření. Na základě srovnání stanovených variant došlo k výběru varianty C, jež se jevila jako nejvhodnější. Součástí řešení varianty C bylo vytvoření

posloupnosti několika bodů. Nejprve byly navrženy veškeré výrobky, u kterých dojde k vložení do čl. 20 Směrnice 2003/96/ES, a tedy do systému sledování. Těmito výrobky jsou MO s označením KN 2710 19 91 – 99. Ve druhé fázi došlo k určení výjimek z povinnosti sledování výrobků. Byly stanoveny množstevní výjimky, kdy dochází ke sledování pouze výrobků, u nichž je převáděno či prodáváno množství vyšší než 210 litrů volně loženého ZMO. Obsahem třetího bodu byla implementace Směrnice do národních legislativ v předem stanovené lhůtě. Součástí implementace je nutně zařazení daných výrobků do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a vznik povinnosti složit zajištění daně. Jak povinnost uplatnění režimu podmíněného osvobození od daně, tak složit zajištění daně platí pouze u množství nepřesahující 210 litrů volně loženého zvláštního minerálního oleje. Takovéto množství se osvědčilo jako vhodné při aplikování ustanovení o nakládání se zvláštními minerálními oleji nejen v České právní úpravě spotřebních daní, ale stejný limit aplikují například i Polsko, Chorvatsko a Slovinsko.

Řešení může přinést výraznou změnu v transparentnosti obchodů, kdy riziko nekontrolovaného přimíchání ZMO do pohonných hmot bude eliminováno na minimum prostřednictvím sledování olejů v reálném čase. Oproti tomu náklady vynaložené na zavedení opatření do praxe jsou spíše administrativní povahy.

Kvůli dynamickému vývoji metod provádění daňových úniků je zhora nemožné tvrdit, že mnou vytvořený nástroj pomůže k celkové zábraně daňových úniků na spotřební dani z minerálních olejů. Nicméně je možné hodnotit úpravu jako vhodný nástroj pro řešení aktuálně vzniklého problému. A právě proto, že úprava cílí na aktuální problém, se kterým je potřeba se vypořádat, hodnotím praktický přínos práce kladně.

8 Literatura

- Benzíny a nafty v roce 2014 s minimem závad jakosti. In: Česká obchodní inspekce [online]. Praha, 2015 [cit. 2015-10-14]. Dostupné z: <http://www.coi.cz/phm-kontroly-2014-nc1375/>
- Best in Class Measurement Instruments. Grabner Instruments [online]. 2010 [cit. 2016-04-14]. Dostupné z: <http://www.grabner-instruments.com/products/index.aspx>
- BLAHUŠIAK, I. Judikatura ESD. Euroskop.cz [online]. 2005 [cit. 2016-02-08]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/106/sekce/judikatura-esd/#>
- CHORVATSKO. Zakon o trošarinama. In: Narodne novine. 2015.
- COM (2011): Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. In: Official Journal of the European Union. 2011.
- COM (2012): Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries. In: Official Journal of the European Union. 2012.
- Commissioner of Internal Revenue v. Newman: 159 F.2d 848. U. S. Court of Appeals for the Second Circuit, 1947.
- Consumption Tax Trends 2014 [online]. OECD, 2014 [cit. 2016-01-18]. ISSN: 1999-0979. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en>
- Čepro nemusí platit miliony Tukovému průmyslu, rozhodl soud. IDnes.cz [online]. 2006 [cit. 2016-03-29]. Dostupné z: <http://6b.cz/T4d>
- Daňová kobra [online]. 2014 [cit. 2015-10-16]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>
- Daňová Kobra zachránila doposud státnímu rozpočtu ČR 4,1 miliardy korun: Tisková zpráva. In: Finanční správa [online]. 2016 [cit. 2016-02-29]. Dostupné z: <http://6b.cz/Fzh>
- DELL'ANNO, Robert. Estimating the Shadow Economy in Italy: a Structural Equation Approach. University of Aarhus, 2003.
- DENISON, D. V., EGER III, R. J., HACKBART, M. M.. Cheating our State Highways: Methods, Estimates, and Policy Implications of Fuel Tax Evasion. Transportation Quarterly. 2000, 54(2).
- ELECTRONIC ADMINISTRATIVE ACCOMPANYING DOCUMENT (E-AAD) FOR THE MOVEMENT OF EXCISE GOODS BETWEEN EU MEMBER STATES (IN INTRA-COMMUNITY). Journal of Information: Control and Management Systems. University of Žilina, 2009, 7(2).

- EMCS: How It Works. European Commission [online]. [cit. 2016-02-24]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/circulation_control/how_it_works/index_en.htm
- Excise Movement and Control System (EMCS). Logistics & Transport Focus. 2010, 12(10). ISSN 1466-836X.
- FEINSTEIN, J. An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and Its Detection. The economic journal [online]. Oxford: Blackwell Publishers, 1991, 22(1) [cit. 2016-01-18]. Dostupné z: <http://www.jonathanfeinstein.com/tax-compliance/>
- FIDLER, P., B. IVANSKÁ, J. RAIS a A. ROD. Zdanění spotřeby v České republice: Pohonné hmoty, tabák, alkohol, pivo, víno [online]. CETA, IPPS [cit. 2016-01-18]. Dostupné z: <http://1url.cz/wtK5j>
- Glossary of Tax Terms. OECD [online]. [cit. 2016-02-04]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
- HANOUSEK, Jan a Filip PALDA. Estimating the Evolution of Tax Evasion: A Markov Chain Analysis Applied to the Czech Republic (in Czech). Czech Journal of Economics and Finance. 2006, 56(3-4).
- HANSSON, A., WALLBERG, K. Tax Gap Map for Sweden: How was it created and how can it be used? [online]. Swedish National Tax Agency, 2008, [cit. 2016-03-07]. Dostupné z: <http://6b.cz/2OG>
- HONZÍREK, Jiří. Vliv fyzikálních vlastností paliva na tvorbu směsi. Mendelova univerzita v Brně, 2012. Diplomová práce.
- KOTENOVÁ, Bohumila. Zákon o spotřebních daních: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-883-3.
- KRAVCOVÁ, Renáta. Slovenská finančná správa sa aktívne zúčastňovala rokovaní v Bruseli. Colné aktuality [online]. 2012, 10(5-6) [cit. 2016-04-26]. Dostupné z: <http://1url.cz/strTh>
- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI, 2003, 263 s. ISBN 80-86395-84-7.
- KUPKA, P., TVRDÁ, K. Obchod s cukrem v kontextu českého organizovaného zločinu. Listy Cukrovarnické a Řepařské. 2015, 2015(4). ISSN 12103306.
- MARTINEZ, J. C. Daňový únik. Praha: HZ Editio, 1995, 144 s. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5.
- MINČIČ, L. Spotřební daň z minerálních olejů v České republice. Liberální institut [online]. 2012 [cit. 2013-03-17]. Dostupné z: <http://libinst.cz/data/mincic.pdf>
- Motorová paliva. Unipetrol RPA [online]. [cit. 2016-04-03]. Dostupné z: <http://www.unipetrolrpa.cz/CS/Stranky/default.aspx>

- POSLÁNÍ CELNÍCH LABORATOŘÍ. Celní správa České republiky [online]. 2009 [cit. 2016-04-14]. Dostupné z: <http://1url.cz/ytKIZ>
- PROVÁDĚCÍ NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) č. 927/2012. In: Úřední věstník Evropské unie, 2012.
- ROD, Aleš a Miroslav ŠEVČÍK. Spotřební daň z pohonných hmot v České republice - Když více znamená méně [online]. 2010 [cit. 2016-04-16]. Dostupné z: <http://libinst.cz/data/studie.pdf>. Odborná studie. Vysoká škola ekonomická v Praze.
- Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ve věci C-55/12 Evropská komise v. Irsko ze dne 25. dubna 2013.
- Rozsudek Soudního dvora (devátého senátu) ve věci C-547/11 Evropská komise v. Italská republika ze dne 5. června 2014.
- ŘEŽÁBEK, Pavel. Je již krize za námi? In: Česká národní banka [online]. 2015 [cit. 2016-04-16]. Dostupné z: <http://1url.cz/ltK90>
- SCHNEIDER, Friedrich. The Shadow Economy and Shadow Labor Force: A Survey of Recent Developments. Johannes Kepler University of Linz and IZA, 2014.
- SEMERÁD, P. Value added tax evasion and excise duty fraud on fuel market in the Czech republic. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2012, (2).
- Seznam distributorů pohonných hmot. In: Celní správa České republiky [online]. Praha [cit. 2016-02-01]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/spdInternet.aspx>
- SLEMROD, J., YITZHAKI, S. Handbook of Public Economics: Chapter 22 – Tax Avoidance, Evasion, and Administration [online]. 3. Elsevier, 2005 [cit. 2015-12-28]. ISBN 10.1016/S1573-4420(02)80026-X. Dostupné z: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S157344200280026X>
- SLOVINSKO. Zakon o trošarinah. In: Uradni list RS, št. 97/10. 2014.
- Spotřeba vybraných ropných produktů a zemní plyn v letech 2001 - 2015 [online]. 2015 [cit. 2016-05-11]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/katalog-produktu>
- Statistická ročenka kriminality v letech 2010 - 2014 [online]. Ministerstvo spravedlnosti, 2010 [cit. 2016-05-11]. Dostupné z: <http://cslav.justice.cz/InfoData/statisticke-rocenky.html>
- STEPHENS, W. B. Seventeenth-century customs service surveyed: William Culliford's investigation of the Western Ports, 1682-84. Burlington, VT: Ashgate Pub., 2012, XX, 233 p. ISBN 9781409438373.
- Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States [online]. Reckon LLP, 2009 [cit. 2016-03-07]. Dostupné z: <http://6b.cz/Eg5>

- SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-443-7.
- Swedish national tax agency. Right from the start - Research and strategies [online]. 2005 [cit. 2016-01-10]. Dostupné z: <http://6b.cz/S8m>
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.
- ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie: s praktickou aplikací. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠNÍDL, Vladimír. Miliardový daňový podvod pomáhala krýt síť 66 firem. Petrol [online]. 2014 [cit. 2016-03-28]. Dostupné z: <http://6b.cz/o6C>
- The fight against tax fraud and tax evasion. Public administration & regional studies. Galati University Press, 2013, 6(2), 12. ISSN 2065 -1759.
- The Laffer Curve: Past, Present, and Future [online]. 2004 [cit. 2016-04-26]. Dostupné z: <http://1url.cz/utrkb>
- The Tax Gap. IRS [online]. 2006 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/uac/The-Tax-Gap>
- TODER, Eric. What is the Tax Gap? [online]. Urban Institute, 2007 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <http://www.urban.org/research/publication/what-tax-gap>
- VĀTUIU, Teodora a kol. THE BENEFITS OF UTILISATION COMPUTER SYSTEM FOR MONITORING THE MOVEMENTS OF EXCISE (EMCS). Annals of the University of Petrosani Economics [online]. 2009, 9(4) [cit. 2016-02-24]. ISSN 1582-5949. Dostupné z: <http://6b.cz/kmL>
- VERBANIC, C. J. Fuel markers Create unique fingerprint. Fuels and Lubes International. 2007, 13(3).
- Vládní návrh: Změna zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. In: Ministerstvo financí České republiky, 2015.
- Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách. In: Sbírka zákonů České republiky, 2006.
- Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR v letech 2001 - 2014 [online]. [cit. 2016-04-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika>
- Zrušení jednotné kauce ve výši 20 000 000 Kč pro distributory pohonných hmot: Pl.ÚS 44/13. Ústavní soud České republiky, 2014. Dostupné také z: http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=Pl-44-13_1

9 Seznam zkratek

AAD – průvodní doklad

CS ČR – Celní správa České republiky

ČOI – Česká obchodní inspekce

ČS – čerpací stanice

ČSÚ – Český statistický úřad

e-AD – elektronický průvodní doklad

EMCS – excise movement controls system (systém pro sledování přepravy výrobků podléhajících spotřební dani)

EU – Evropská unie

HMRC – her majesty's revenues & costs

MEŘO – metylester řepkového oleje

MO – minerální olej

MONA – motorová nafta

KN – kód nomenklatury

PHM – pohonné hmoty

SPD – spotřební daň

STA – Swedish tax academy

ZMO – zvláštní minerální oleje

10 Seznam grafů, obrázků a tabulek

Seznam grafů

Graf 1	Počet trestů v letech 2010 – 2014	27
Graf 2	Inkaso spotřební daně z MO v letech 2003-2012	44
Graf 3	Diferencované hodnoty nedoplatků na spotřební dani z MO v letech 2005-2014	46
Graf 4	Velikost daňových úniků v letech 2001-2012	47
Graf 5	Počet případů daňových úniků v letech 2004-2012	48
Graf 6	Vztah velikosti daňových úniků na SPD z MO s počtem případů	49
Graf 7	Dovoz zvláštních MO v letech 2001 – 2015 (tis. tun)	53
Graf 8	Počet registrovaných osob nakládajících se ZMO v roce 2016	56

Seznam obrázků

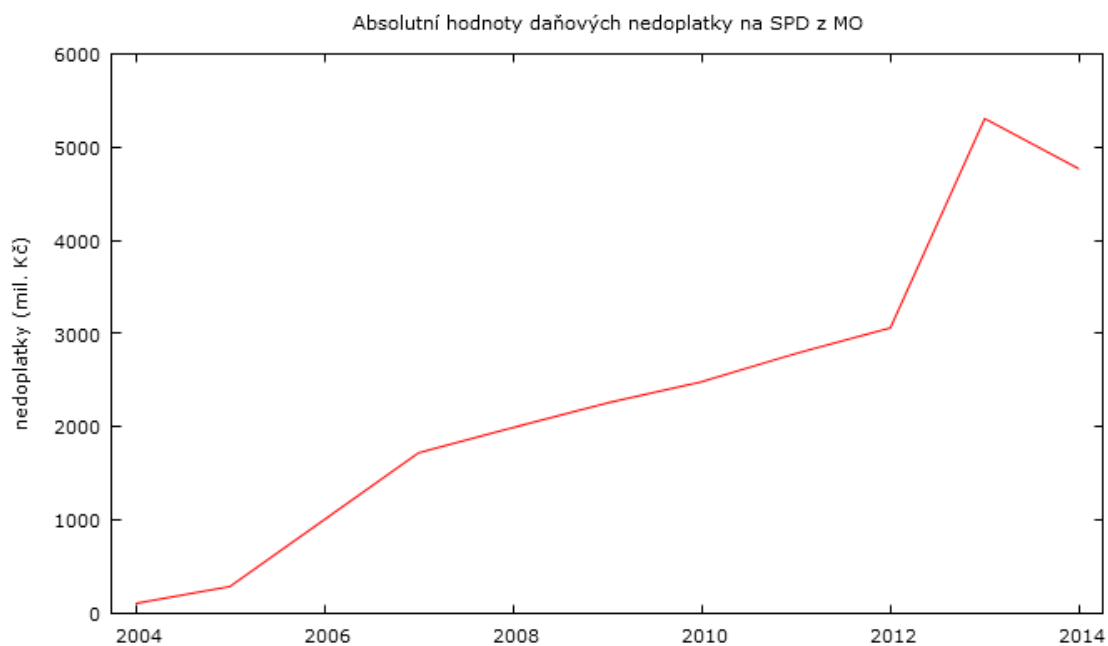
Obr. 1	Změna poptávky po MONA a její přesun ze země A do země B.	17
Obr. 2	Daňové okruhy při nakládání s MO	18
Obr. 3	Přimíchávání ostatních složek do MO	30
Obr. 4	Pojízdná laboratoř Rakouské společnosti Grabner Instruments	37
Obr. 5	Princip fungování EMCS	39

Seznam tabulek

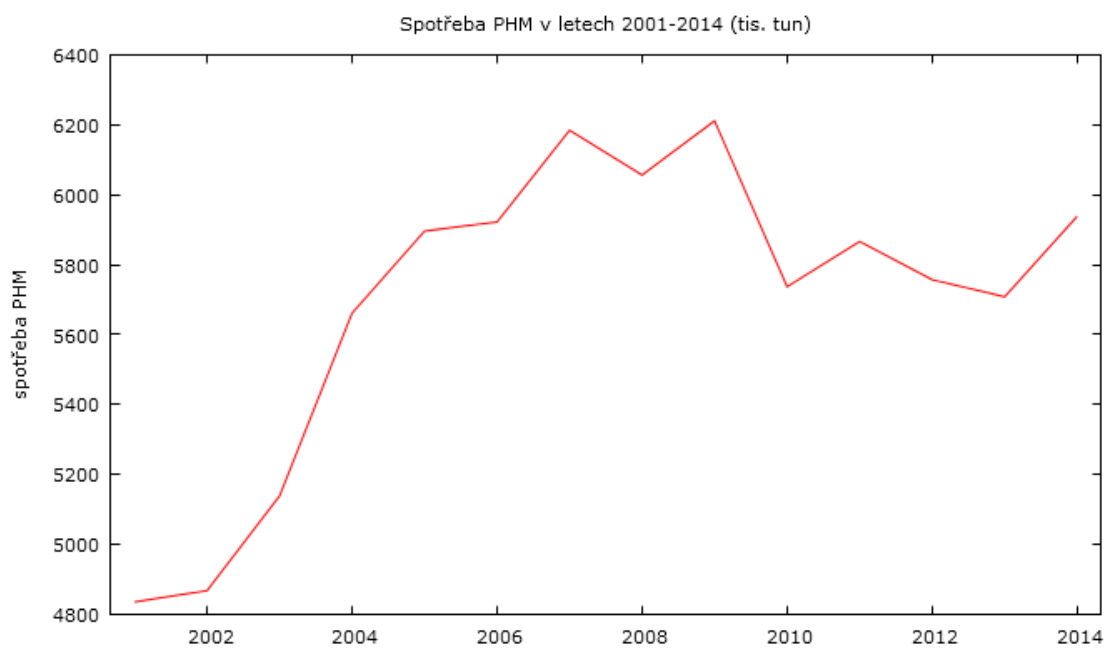
Tab. 1	Inkaso spotřební daně jako podíl celkových daňových příjmů v ČR	19
Tab. 2	Množství nevyhovujících vzorků mezi roky 2002 – 2014	31
Tab. 3	Počet ukončených registrací	34
Tab. 4	Cena nafty v okolních státech České republiky, včetně rozdílů (EUR/litr)	45
Tab. 5	Porovnání základních chemických vlastností MONA a zvláštních minerálních olejů	52
Tab. 6	Vybrané výrobky pro zařazení do EMCS	58
Tab. 7	Výpočet neuskutečněného výnosu daně	60
Tab. 8	Komparace nákladů a přínosů jednotlivých variant řešení	63

Přílohy

A Absolutní hodnoty daňových nedoplatků na spotřební dani z minerálních olejů



B Spotřeba PHM



C Metodická příručka pro vyplnění výkazu EPS 1-12

číslo	název	kód HS / CN + vylučovací ustanovení	RAFINÉRSKÝ VÝSTUP	číslo	RAFINÉRSKÝ VÝSTUP (rafinérský výstup)
300 ROPNÉ SUROVINY (rafinérský vstup)					
300	ROPA SUROVÁ	27090090			
	Míněním oleje a oleje ze žvýkacích masotit, surové, ropa surová (surové kondenzáty zemního plynu)				
410	ZEMNÍ PLYN KAPALNÝ (NGL)				
	Míněním oleje a oleje ze žvýkacích masotit, surové, kondenzáty zemního plynu				
302	RAFINÉRSKÉ POLIPRODUKTY				
	Sřídění oleje (peroxid) pro specifické procesy	27101011			
	Sřídění oleje pro chemickou přeměnu, jinak než dle 27101911	27101915			
	Těžké topné oleje pro specifické procesy	27101951			
	Válcový destilát (jako rafinérská surovina) - těžké topné oleje pro specifické procesy	27101951			
	Válcový destilát (jako rafinérská surovina) - těžké topné oleje pro chem. přeměnu, jinak než dle 27101951	27101955			
	Mazací oleje ostatní pro specifické procesy	27101971			
	Propan dýchací (o čistotě >= 89%), pro specifické procesy	27111391			
	Butany dýchací pro specifické procesy	27111310			
	Ropné plyny a jiné plymy uhlovodíků, v plynárenstvu, ostatní	27112800			
	Ostatní surové rovaty pro specifické procesy	27120031			
	Vodňové, surové, rovaty				
	Rafinát 1 jako rafinérská surovina				
303	ADMIVA (OXYGENATY)	2905			
	Alkoholové acyklické a jejich deriváty	29051100			
	Methanol (v rámci skupiny 2905)	2906			
	Alkoholové cyklické a jejich deriváty				
	Methyltercylmethan (MTBE), komponenta pro výrobu motorových benzínů	29091900,40			
	Ostatní acyklické estery a jejich halogen-, sulfo-, nitro- nebo nitrosurovaty, pro jiné použití než jako komponenta pro výrobu motorových paliv	29091900,90			
304	OSTATNÍ UHLOVODÍKY				
	Benzen (benzen)	27072000			
	Toluol (toluol)	27073000			
	Xylyl (xylyl)	27074000			
	Naftalen	27079980			
	Fenoly	27079911			
	Kresotolové oleje	27079950			
	Surové lehké oleje	27079991			
	Zvladlé produkty	27111310			
	Ostatní - pro výrobu vycuklání, 2003 (niklík)	27113991			
	Ostatní - ostatní oleje, produkty, destiláty, výrobkové, spalinové, dehtní	27114400			
	Ethylen, propylen, butylen, bunďas - dýchací, surové	27114400			
	Ropné plyny a jiné plymy uhlovodíků - dýchací, ostatní	27119000			
540	BIOETHANOL				
	Bioethanol je ethanol vyrobený z biomasy nebo biologicky rozložitelné části odpadů, používaný pro pohon motorů				
545	OSTATNÍ BIOSLOŽKY				
	Bioethanol je MTBE vyrobený z bioethanolu				
	Bioethanol je methanol vyrobený z biomasy, používaný pro pohon motorů				
	Ostatní biosložky				
550	BIOETBE				
	BioETBE je ETBE vyrobený z bioethanolu				
555	FAME (MERO)				
	Monoalkylestery nasycených kyselin (nař. MERO) pro pohon motorů nebo pro výrobu nasycených paliv pro pohon motorů	38260010,70			
	Monoalkylestery nenasycených kyselin, obsahující 96,5% obj. nebo více esterů, pro jiné použití než pro pohon motorů nebo pro výrobu smísel pro pohon motorů	38260010,99			
301	RAFINÉRSKÝ PLYN (nečistota)				
	Ropné plyny a jiné plymy uhlovodíků, v plynárenstvu, ostatní (bez zemního plynu)	27112900			
	Vodík	28041000			
	Acyklické uhlovodíky nasycené - alkyly (maza, stan a.)	29011000			
	Acyklické uhlovodíky nenasycené - ethan (ethylen)	29012100			
	Acyklické uhlovodíky nenasycené - propen (propylen)	29012200			
	Acyklické uhlovodíky nenasycené - buten (butylen) a jeho izomery	29012300			
	Acyklické uhlovodíky nenasycené - 1,3-Butadien a isopren	29012400			
	Acyklické uhlovodíky nenasycené - ostatní	29012900			
310	ZKAPALNĚNÝ ROPNÝ PLYN (LPG, PB)				
	Propan o čistotě >=89%, k použití jako energie, nebo topná paliva	27111211			
	Propan o čistotě >=89%, pro jiné účely než 27111211	27111219			
	Propan ostatní (o čistotě >= 89%), pro specifické procesy	27111291			
	Propan ostatní pro chem. přeměnu, jinak než dle 27111291	27111293			
	Propan ostatní pro jiné účely, o čistotě >80 a <98%	27111294			
	Propan ostatní pro jiné účely, ostatní	27111297			
	Butan pro specifické procesy	27111310			
	Butan pro chem. přeměnu, jinak než dle 27111310	27111330			
	Butan pro jiné účely, o čistotě >80 a <95%	27111391			
	Butan pro jiné účely, ostatní	27111397			
	Ropné plyny a jiné plymy uhlovodíků - dýchací, ostatní (nečistota 1,2)	27111900			
	Propan - butan (PB), směs				
315	PRÁKLNÝ BENZIN (napthalin)				
	Míněním lehké oleje a přípravy pro specifické procesy	27101211			
	Míněním lehké oleje a přípravy pro chemickou přeměnu, jinak než dle 27101211	27101215			
	Ostatní lehké oleje - benzín ostatní - pro jiné použití než jako komponenta pro výrobu motorových paliv	27101290,90			
	Sřídění oleje pro chemickou přeměnu, jinak než dle 27101911	27101915			
320	MOTOROVÝ BENZIN, obsah oleje do 0,013 g/l				
	Motorový benzín - lehký jako komponenta pro výrobu motorových benzínů	27101221,10			
	Benzin specifický, ostatní jako komponenta pro výrobu motorových benzínů	27101225,10			
	Motorový benzín ostatní s obsahem oleje do 0,013 g/l s okrajovým číslem do 95 bez přísad proti znečištění vnitřní	27101241,10			
	Motorový benzín ostatní s obsahem oleje do 0,013 g/l s okrajovým číslem do 95 s přísadami proti znečištění vnitřní	27101241,20			
	Motorový benzín s OC := 95, := 98	27101245			
	Motorový benzín s OC := 98	27101249			
	Ostatní lehké oleje - benzín ostatní - jako komponenta pro výrobu motorových benzínů (např. FCC krakovací benzin, reformát, izomerát, alkyly)	27101290,10			
	Automobilový benzin s bioložiou v množství do 5% (v/v) CSN EN 228				

Priloha č. 1
Náplň položek ropy, ropných produktů a biopaliv
v měsíčním výkazu EPS 1 - 12
 Ropa, ropné produkty a biopaliva dle kódů HS/CN (Převáděcí nariadení Komise (EÚ) č. 1754/2015 ze 6.10.2015 - činný s účinností od 1.1.2016), doplněná o statistický znak dle vyhl. č. 201/2005 Sb., o statistice vyvážení a dovozu zboží, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškami č. 563/2006 Sb., 393/2008 Sb. a 317/2010 Sb., normy CSN.

kód
ENEPAL
1204
NÁZEV
RAFINÉRSKÉ SUROVINY
(rafinérský vstup)

Ostatní organico-negemické sloučeniny - ostatní
 Anilidová příprava na bázi sloučenin oliv - krasodýcholová
 Anilidová příprava na bázi sloučenin oliv - ostatní
 Anilidová příprava ostatní
 Aditiva pro mazací oleje obsahující minerální oleje
 Aditiva pro mazací oleje ostatní
 Jiná přípravka aditiva pro minerální oleje - ostatní
 Rafinát 1 - ropné plyny a jiné plymy uhlovodíků - dýchací, ostatní
 Terc-butyl(etyl)ether (etylterc-butyl-ether, ETBE)

304
 OSTATNÍ UHLOVODÍKY
 Benzen (benzen)
 Toluol (toluol)
 Xylyl (xylyl)
 Naftalen
 Fenoly
 Kresotolové oleje
 Surové lehké oleje
 Zvladlé produkty
 Ostatní - pro výrobu vycuklání, 2003 (niklík)
 Ostatní - ostatní oleje, produkty, destiláty, výrobkové, spalinové, dehtní
 Ethylen, propylen, butylen, bunďas - dýchací, surové
 Ropné plyny a jiné plymy uhlovodíků - dýchací, ostatní

540
 BIOETHANOL
 Bioethanol je ethanol vyrobený z biomasy nebo biologicky rozložitelné části odpadů, používaný pro pohon motorů

545
 OSTATNÍ BIOSLOŽKY
 Bioethanol je MTBE vyrobený z bioethanolu
 Bioethanol je methanol vyrobený z biomasy, používaný pro pohon motorů
 Ostatní biosložky

550
 BIOETBE
 BioETBE je ETBE vyrobený z bioethanolu

555
 FAME (MERO)
 Monoalkylestery nasycených kyselin (nař. MERO) pro pohon motorů nebo pro výrobu nasycených paliv pro pohon motorů
 Monoalkylestery nenasycených kyselin, obsahující 96,5% obj. nebo více esterů, pro jiné použití než pro pohon motorů nebo pro výrobu smísel pro pohon motorů

360	TOPNÝ OLEJ VYSOKOTLAVÝ (S >= 1%) Těžké oleje topné pro výrobu tepla, obsah síry nad 1% km., neobsahující bioethanol Těžké oleje topné pro jiné použití než pro výrobu tepla, obsah síry nad 1% km., neobsahující bioethanol Ropné oleje, jiné neuváděné, pro výrobu tepla, o obsahu síry převyšujícím 1% km., obsahující bioethanol Ropné oleje, jiné neuváděné, pro jiné použití než pro výrobu tepla, o obsahu síry převyšujícím 1% km., obsahující bioethanol	27101968.10 27101968.90 27102039.10 27102039.90	Maziva s obsahem uhliku pocházejícího z biomasy ve výši >= 2% hmotnostních, která jsou biologicky rozložitelná Maziva pro střední (většinou řezných olejů, přípravků k uvělování a separačních přípravků pro formy na bázi maziv) obsahující < 70 % hmotnostních minerálních olejů nebo olejů ze živočišných nerostů (jakožto přípravky pro úpravu termálních materiálů, mazek, kožená nebo jiných materiálů a maziv s obsahem uhliku pocházejícího z biomasy ve výši >= 2% km., která jsou biologicky rozložitelná na úrovni >= 60 %) Maziva přípravky, včetně řezných olejů, přípravků k uvělování a separačních přípravků pro formy na bázi maziv, obsahující nebo obsahující minerální nebo ze živočišných nerostů (třese přípravy pro úpravu termálních materiálů, kůže, kožená nebo jiných materiálů) Ostatní minerální oleje a oleje ze živočišných nerostů, jiné neuváděné, jako komponenta pro výrobu motorových paliv, obsahující bioethanol	34031920 34031980 34039900
365	LAKOVÝ A TECHNIČKÝ BENZIN Lakový benzín speciální - pro jiné použití než jako komponenta pro výrobu motorových paliv Benzin speciální, ostatní pro jiné použití než jako komponenta pro výrobu motorových paliv	27101221.90 27101225.90	Ostatní minerální oleje a oleje ze živočišných nerostů, jiné neuváděné, jako komponenta pro výrobu mazacích látek, obsahující bioethanol	34039900 27102090.40
370	MAZIVA A MAZACÍ OLEJE Mazací oleje ostatní pro specifické procesy Mazací oleje pro chem. přeměny, jinak než 27101971 Motorové oleje automobilové Motorové oleje letecké Motorové oleje ostatní, ne automobilové, letecké Mazací oleje pro chladicí kompresory Mazací oleje pro plynové a vzduchové kompresory Mazací oleje turbínové Oleje kompresorové, turbínové, ostatní Oleje hydraulické Kapaliny pro hydraulické účely, ostatní Oleje bílé technické Oleje mšticinné (Guaraffinum liquidum) Oleje přešovobé automobilové Oleje přešovobé letecké Oleje přešovobé ostatní Oleje přešovobé pro reduktory Oleje pro obrábění kovů Oleje pro uvolňování odlišků Oleje anilokromní Oleje transformátorové Oleje elektroizolační, ostatní Oleje ložiskové Oleje mazací ostatní pro technologické účely Oleje pro přenos tepla, kalení Maziva plastická automobilová, obsahující nad 70% minerálních olejů Maziva plastická ostatní, obsahující nad 70% minerálních olejů Oleje voskové Oleje fosforové Oleje formové Oleje ostatní Vazélna surová Vazélna ostatní Mazací prostředky a přípravky obsah. >= 70% km. minerálních olejů, jako základní složka	27101971 27101975 27101981.11 27101981.12 27101981.30 27101981.40 27101981.50 27101981.90 27101982.10 27101982.90 27101983.10 27101983.20 27101987.11 27101987.12 27101987.20 27101987.90 27101991.10 27101991.30 27101991.30 27101993.10 27101993.30 27101998.10 27101998.20 27101998.30 27101998.40 27101998.41 27101998.42 27101998.60 27101998.70 27101998.90 27121010 27121090 34031910	Maziva s obsahem uhliku pocházejícího z biomasy ve výši >= 2% hmotnostních, která jsou biologicky rozložitelná Maziva pro střední (většinou řezných olejů, přípravků k uvělování a separačních přípravků pro formy na bázi maziv) obsahující < 70 % hmotnostních minerálních olejů nebo olejů ze živočišných nerostů (jakožto přípravky pro úpravu termálních materiálů, mazek, kožená nebo jiných materiálů a maziv s obsahem uhliku pocházejícího z biomasy ve výši >= 2% km., která jsou biologicky rozložitelná na úrovni >= 60 %) Maziva přípravky, včetně řezných olejů, přípravků k uvělování a separačních přípravků pro formy na bázi maziv, obsahující nebo obsahující minerální nebo ze živočišných nerostů (třese přípravy pro úpravu termálních materiálů, kůže, kožená nebo jiných materiálů) Ostatní minerální oleje a oleje ze živočišných nerostů, jiné neuváděné, jako komponenta pro výrobu mazacích látek, obsahující bioethanol 375 ROPNÝ ASFALT A ASFALTOVÉ SMĚSI Asfalty ropné slitinné (pro stavbu silnic a úpravní vozovky) Asfalty ropné sušené (zbitky, zbitky, usněry spod.) Asfalty ropné průmyslové (pro výrobu lepenak, krytin spod.) Asfalty ropné modifikované (speciální, s polymerem a kopolymerem) Zavěc petroleové ostatní (dřívě - ropné asfalty) Ostatní zbytky minerálních olejů, olejů ze živočišných nerostů, pro výrobu uhliku (2803) Ostatní zbytky minerálních olejů, olejů ze živočišných nerostů, bez 27139010 (vakuum, viskozimetrový zbytek) Asfaltové emulze (sátlek s vodou a emulgátory) Asfaltové výrobky s rozpustidlem (ředěné asfalty) Směsá živčité na bázi přírodních ropné živce, dehta, smoly spod. ostatní	27120000.10 27120000.20 27120000.30 27120000.40 27120000.90 27139010 27139090 27150000.10 27150000.20 27150000.90
380	PARAFIN A VOSKY Parafin, obsahující < 0,75 % km. oleje - symetrický, o relativní molekulové hmotnosti >= 460 - < 1580 Parafin, obsahující < 0,75 % km. oleje - ostatní Cukr, monosacharidy nebo disacharidy (syrup, sirupy), surové Ozokerit, monosacharidy nebo disacharidy (syrup, sirupy), ostatní Ostatní surové vosky pro specifické procesy Ostatní surové vosky pro chemickou přeměnu, jinak než 27130031 Ostatní surové vosky, pro jiné účely Ostatní surové vosky, jiné než 1-alkenů >= 80%, km. 1-alkenů s delšími řetězci atomů uhliku >= 24 < 28 Ostatní nesurové vosky, ostatní	27120010 27120090 27129011 27129019 27130031 27130039 27130091 27130099	Výkazy, sber dat - Intras - Aktuální informace https://www.czso.cz/geo/indikator/aktualni_informace	34039900.90
385	ROPNÝ KOKS Ropný koks katalytický Ropný koks katalytický	27131100 27131200	Ostatní surové vosky, jiné než 1-alkenů >= 80%, km. 1-alkenů s delšími řetězci atomů uhliku >= 24 < 28 Ostatní nesurové vosky, ostatní	34039900.90

399 **OSTATNÍ PRODUKTY**
Vakuumní destilát-šedé ropné oleje pro specifické procesy
dle 27101951
Vakuumní destilát, hydrokrakát (mazací oleje ostatní pro spec. pr.)
Oleje opálové, ostatní
Sura, sublimovaná nebo strážena, kóbovní
Cyklické uhlovodíky, včetně chemicky čistých
Ostatní minerální oleje a oleje ze živočišných nerostů, jiné neuváděné, obsahující bioethanol, kromě odpadních olejů, pro jiné použití než jako komponenta pro výrobu motorových paliv, tepa a mazacích látek

Poznámky:
Některé typy a ropných produktů jsou podle právních předpisů označovány jako 2015 a vyhlášky č. 201/2005 Sb. v plném znění.
Číslo označení se každoročně mění. Je tedy nezbytné pravidelně aktualizovat jednotlivé položky.

V případě nového celého souboru dle Provozního nařízení Komise (EU) č. 175/2015 ze dne 6. října 2015 na rok 2016 jsou v této Metodické příručce provedeny změny, probr předchozím rokem (doplňené body zvýrazněny tučně).

Zrušené body 34031990.10, 34031990.90, 34039900.10, 34039900.90.

V návaznosti na článek 2803 (oznamování) dochází ke změněm v kódách zboží (kapalných ropných paliv), jiné je příznakem statistický znak (ti desetimístné body zboží). Informace o všech změnách (ti, transpozice původních desetimístných kódů na nové body jsou uvedeny na webových stránkách ČSÚ:

Výkazy, sber dat - Intras - Aktuální informace
https://www.czso.cz/geo/indikator/aktualni_informace

Aktualizace: 19.1.2016 - J.Trojčáček