

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Daňové úniky v oblasti spotřebních daní

Jaroslav Vávra

© 2011 ČZU v Praze

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Akademický rok 2009/2010

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jaroslav Vávra

obor Provoz a ekonomika

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze
čl. 16 určuje tuto bakalářskou práci.

Název práce: **Daňové úniky v oblasti spotřebních daní**

Osnova bakalářské práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Literární rešerše
4. Klasifikace daňových úniků v oblasti spotřebních daní
5. Demonstrace dopadů daňových úniků
6. Analýza možností eliminace úniků v oblasti spotřebních daní
7. Výsledky a doporučení k eliminaci úniků
8. Závěr
9. Seznam použitých zdrojů
10. Přílohy


Rozsah hlavní textové části: 30 - 40 stran

Doporučené zdroje:


1. Clo Douane, měsíčník Celní správy České republiky
2. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
3. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
4. Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů
5. Ondruš Radek, Správní řád – nový zákon s důvodnou zprávou a poznámkami. 1. Vydání. Praha: LINDE PRAHA, a.s. 2005, 515 s, ISBN 80-7201-523-0.
6. Kobík Jaroslav, Správa daní a poplatků s komentářem. 5. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2007, 800s, ISBN 978-80-7263-375-3.
7. Internetové stránky Celní správy České republiky. Dostupné z www: <<http://www.cs.mfcr.cz>>
8. Internetové stránky Celní správy České republiky. Dostupné z www: <<http://portal.cs.mfcr.cz>>

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.**

Termín odevzdání bakalářské práce: březen 2011


.....
Vedoucí katedry




.....
Děkan

V Praze dne: 15. 6. 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci „Daňové úniky v oblasti spotřebních daní“ jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Zároveň prohlašuji, že jsem v souvislosti s vytvořením této bakalářské práce neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. 3. 2011

Vávra Jaroslav

Poděkování

Touto cestou bych rád poděkoval Ing. Lukášovi Moravcovi, Ph.D. za velmi vstřícné jednání, ochotu, rady a veškerý čas, který mi věnoval.

Daňové úniky v oblasti spotřebních daní

Evasion of consumer taxes

Souhrn

Tato práce se zabývá zobrazením problematiky spotřebních daní. Z větší části bude pozornost věnována minerálním olejům. Od 1. 1. 2004 se na základě přijetí zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních staly správci spotřební daně Celní orgány, se kterými se v této práci také seznámíme. Dále bude proveden historický exkurz do oblasti daní. Neopomene zmínit jedno z hlavních ustanovení právní normy v oblasti kontrol spotřebních daní, jímž je daňová kontrola. Část práce je věnována konkrétním daňovým podvodům a následným možnostem, jak předcházet takovýmto druhům chování. V závěru uvedeme určitá doporučení k eliminaci daňových úniků v oblasti spotřebních daní.

Klíčová slova

Daňová kontrola, Celní správa, správce daně, spotřební daně, daňový podvod, eliminace

Summary

This work deals with the presentation of excise taxes issue. For the most part, the attention will be paid to mineral oils. From 1st January 2004 the customs authorities, with whom we meet, have become the tax administrators of excise taxes by the adoption of Excise Tax Act No. 353/2003. We also make a historical excursion into the tax issues. We do not forget to mention one of the essential provisions of the law in the control of excise taxes, which is a tax audit. The part of the work is devoted to a specific tax fraud and the subsequent ways how to prevent such types of behaviour. In the end we present the recommendations to eliminate tax evasion of excise taxes.

Key words

Tax audit, Customs administrations, tax administrator, consumer tax, tax fraud, elimination

Obsah

1	Úvod	9
2	Cíl práce a metodika	10
3	Literární rešerše	11
3.1	Daňový únik	11
3.2	Daňová kontrola	11
3.3	Daň obecně	13
3.4	Historie	13
3.5	Celní správa	15
3.6	Spotřební daně	17
3.7	Minerální oleje	22
3.7.1	Předmět daně z minerálních olejů	23
3.7.2	Doprava minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně	23
3.7.3	Výpočet daně	25
4	Klasifikace daňových úniků v oblasti spotřebních daní	27
4.1	Legální daňový únik	27
4.2	Nezákonný daňový únik	28
4.3	Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z lihu	29
4.3.1	Nesprávné vedení účetní evidence	29
4.3.2	Nedostatek lihu pro potravinářské účely	29
4.4	Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z piva	29
4.5	Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z vína a meziproductů	29
4.6	Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z tabákových výrobků	30
4.7	Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z minerálních olejů	30
4.7.1	Rizika v železniční přepravě obecně	30

4.7.2	Rizika v silniční přepravě obecně	31
4.7.3	Rizika při skladování a prodeji minerálních olejů	32
4.7.4	Rizika vzájemně obchodujících řetězců	32
4.7.5	Riziko dovozu ze zemí EU v železniční a silniční dopravě.....	32
4.8	Společná rizika v oblasti správy spotřebních daní	33
4.8.1	Vnitřní systémová rizika	33
4.8.2	Vnější rizika.....	33
4.9	Klasifikace daňových úniků dle vybraných výrobků v procentech	34
5	Demonstrace dopadů daňových úniků.....	35
6	Analýza možností eliminace úniků v oblasti spotřebních daní	38
6.1	Excise Movement and Control System	38
6.2	Finanční analýza.....	39
6.2.1	Podklady potřebné k provedení finanční analýzy.....	39
6.2.2	Metoda zpracování finanční analýzy	40
6.2.3	Interpretace výsledku finanční analýzy	40
6.3	Možnosti eliminace rizik v oblasti minerálních olejů	40
6.4	Možnosti eliminace rizik v oblasti tabákových výrobků	41
6.5	Možnosti eliminace rizik v oblasti lihu a lihovin.....	41
7	Výsledky a doporučení k eliminaci úniků	43
8	Závěr.....	45
9	Seznam použitých zdrojů	47
10	Přílohy.....	50

1 Úvod

Psal se 24. červenec roku 2003 a na 19. schůzi Poslanecké sněmovny Parlamentu byl projednán vládní návrh zákona o spotřebních daních. Před vyhlášením ve Sbírce zákonů ho čekalo ještě projednání v Senátu Parlamentu a podpis prezidenta republiky. V navrhovaném znění již nedošlo k podstatným změnám a k 1. 1. 2004, tedy nabytím účinnosti zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, se stala správcem spotřební daně Celní správa České republiky. Tuto činnost převzala od finančních úřadů. Nově získaná kompetence s sebou přinesla možnost věnovat se zajímavé práci v oblasti minerálních olejů, piva, vína a meziproductů, lihu, tabákových výrobků, souhrnně označovaných jako vybrané výrobky.

Spotřební daň je nepřímá daň, kterou zavádí stát za účelem regulovat cenu komodit na trhu. Účelem může být zvýšení příjmů státního rozpočtu, snížení prodávaného množství zdraví škodlivého zboží, například u tabáku a alkoholu, nebo také omezit spotřebu, jelikož například pohonné hmoty jsou velice škodlivé pro životní prostředí. V oblasti spotřebních daní se nabízí značný prostor pro zvyšování sazeb, neboť pohonné hmoty, tabák a alkohol jsou zbožím, po kterém bude vždy obrovská poptávka. Tyto vybrané výrobky patří mezi nejnáchylnější druhy zboží, u kterých při obchodování s nimi dochází k nezákonné činnosti, kráčení daně, které se v rámci svých kompetencí snaží zabránit pracovníci celní správy.

Po roce 1989, kdy došlo k otevření hranic, nastala možnost volného pohybu občanů České republiky, ale i příchod řady cizích státních příslušníků. Do té doby se dalo říci, že pokud se objevil nějaký daňový podvod, jednalo se o režii českých podvodníků, ale tímto otevřením hranic se daňová kriminalita rozšířila i mezi řady cizinců. Takto se chuť vymýšlení daňových podvodů obohatila o cizokrajné koření.

2 Cíl práce a metodika

Cílem práce Daňové úniky v oblasti spotřebních daní je zjištění příčin vzniku daňových úniků, jejich klasifikace, dopad spotřebních daní na fiskální příjmy České republiky a v neposlední řadě návrh eliminace jejich vzniku.

Tato práce se po prostudování právních úprav České republiky, Evropské unie a odborných literatur zkoumajících danou problematiku, zaměří na oblast spotřebních daní. Větší pozornost bude věnována vybraným výrobkům minerální oleje. O něco menší pozornost bude věnována lihu a tabákovým výrobkům. Seznámíme se s pojmem daňový únik a představíme orgán státní moci, který má v kompetenci správu spotřebních daní. V souvislosti s obecným daňovým únikem zmíníme v širších souvislostech daňovou kontrolu. Dále provedeme historický exkurz do oblasti daní. Rovněž vysvětlíme pojmy v oblasti spotřebních daní, neboť tato problematika je velmi rozsáhlá a bez znalosti těchto základních pojmů není orientace v této problematice možná.

V analytické části práce rozdělíme daňové úniky podle jejich legality a demonstrováme možnosti jejich vzniku. Zjistíme dopad jednotlivých druhů vybraných výrobků na fiskální příjem České republiky. Popíšeme nejčastější protiprávní jednání daňových subjektů, zapříčiňující vznik daňového úniku u jednotlivých vybraných výrobků. V návaznosti na možnosti vzniku daňových úniků uvedeme některé způsoby eliminace vzniku takovýchto úniků a navrhneme doporučení k daným eliminacím.

3 Literární rešerše

3.1 Daňový únik

Daňový únik je složitý jev. Projevy daňových úniků, ať už technické či sociologické, jsou stejně rozmanité jako příčiny, kterými je lze vysvětlit. Daňový únik lze z hlediska terminologie chápat dvojitým smyslem, a to daňový únik a vyhýbání se daňové povinnosti. Právní doktrína všech zemí světa mezi těmito pojmy rozlišuje. Daňový únik označuje přímé a otevřené porušování daňových zákonů. Pojem vyhýbání se daňové povinnosti je chápán jako umění vyhnout se sféře působnosti daňových zákonů, neboli lépe řečeno se jedná o možnosti legálně se vyhnout placení daní. Jeden z nejrozsáhlejších způsobů tohoto vyhýbání se daňové povinnosti je využívání mezer v daňovém systému. V tomto případě jde o „daňovou obratnost“ neboli o volbu nejméně zdaněného způsobu provedení.¹

3.2 Daňová kontrola

Z právního hlediska je nutné upozornit na skutečnost, že v příslušných právních normách zcela postrádáme definici pojmu daňová kontrola. Když vezmeme v úvahu procesní důsledky spojené s daňovou kontrolou, je tuto absenci nutno chápat jako podstatný deficit současné zákonné úpravy. Avšak je zde jedno ustanovení zákonné normy, které se týká daňové kontroly, a to ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále jen „zákon o správě daní a poplatků“. Tento zákon nabyl účinnosti dnem 1. ledna 1993. Bohužel zákon o správě daní a poplatků se omezuje pouze na vyjádření, k čemu slouží daňová kontrola a obecně vymezuje její časový rámeček.²

§ 16 zákona o správě daní a poplatků je rozdělen na 11 odstavců. První odstavec ukládá správci daně, co daňovou kontrolou zjišťuje nebo prověřuje. Zjednodušeně je předmětem zjištění daňový základ. Další odstavec mluví o povinnostech daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola. Samozřejmě o povinnostech ve vztahu k správci daně. Odstavec č. 3 hovoří o jakési benevolenci k povinnostem fyzických osob, které neprovozují podnikatelskou činnost. Další odstavec mluví opět o daňovém subjektu, ale nyní o jeho právech ve vztahu k pracovníkovi správce daně. Dalším velmi důležitým

¹ MARTINEZ, J., Daňový únik, s. 8

² ZATLOUKAL, T., Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 2

odstavcem tohoto paragrafu je odstavec č. 7, který upravuje postup převzetí dokladů a jiných věcí, zejména hrozí-li zničení nebo pozměnění takto označených důkazních prostředků. V neposlední řadě je zde odstavec č. 8, jenž nařizuje pracovníkovi správce daně sepsat zprávu o daňové kontrole a dále ji se zástupcem daňového subjektu projednat a posléze podepsat.

Dnem 1. ledna 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který problematiku daňové kontroly rozebírá v §85 až §88. Ve své podstatě se jedná o to samé, co dosud řešil zákon o správě daní a poplatků.

V roce 2009 ukončily finanční úřady 79 613 daňových kontrol. Za jednu kontrolu se přitom považuje kontrola jedné daně za jeden rok. Na základě provedených daňových kontrol bylo na daních doměřeno celkem 4,627 mld. Kč. Celková částka doměřených daní se v roce 2009 ve srovnání s rokem 2008 snížila o 2,194 mld. Kč. Mezi výsledky kontrolní činnosti je třeba dále uvést ztrátu vykázanou u daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů fyzických osob, která byla v roce 2009 snížena o 3,146 mld. Kč. Daňová kontrola se zaměřuje zejména na významné plátce a poplatníky, na daňové subjekty, u kterých dosud nebyla provedena kontrola, a na daňové subjekty, u nichž lze podle poznatků správce daně předpokládat možnost daňových úniků. V roce 2009 věnovali správci daně pozornost zejména přípravě na daňovou kontrolu, včetně analytické činnosti, a systémovému výběru daňových subjektů ke kontrole.³

Z hlediska celní správy bylo v roce 2007 podle údajů převzatých z vnitřní aplikace celní správy zahájeno celkem **530** daňových kontrol, tj. meziročně o 10 % méně. Ve srovnání s předcházejícím rokem také mírně klesl počet ukončených daňových kontrol na **541**. Nejvyšší počet kontrol byl směřován do oblasti daně z minerálních olejů. Těchto kontrol bylo zahájeno **339**, tj. o 18 % méně než v roce 2006, a ukončeno **360**, tj. o 5 % méně než v předcházejícím roce.

³ÚSTŘEDNÍ FINANČNÍ A DAŇOVÉ ŘEDITELSTVÍ, Výroční zpráva české daňové správy 2009, s. 22

Tab. 1: Počet zahájených a ukončených daňových kontrol za rok 2007 dle jednotlivých Celních ředitelství

Celní ředitelství	Počet daňových kontrol za rok 2007			
	Zahájené kontroly		Ukončené kontroly	
	Celkem	Z toho minerální oleje	Celkem	Z toho minerální oleje
BRNO	79	46	80	57
ČESKÉ BUDĚJOVICE	61	45	58	44
HRADEC KRÁLOVÉ	37	27	41	29
OLOMOUC	67	23	61	21
OSTRAVA	66	41	78	50
PLZEŇ	75	63	76	66
PRAHA	77	35	75	35
ÚSTÍ NAD LABEM	68	59	72	58
Celkem	530	339	541	360
Vývoj 07/06	90%	82%	93%	95%

Zdroj: Vlastní zpracování autora, statistiky celní správy

3.3 Daň obecně

Daně jsou zákonem vynutitelná platba do takzvané státní pokladny. Tato platba se ukládá jako jednostranná povinnost pouze ze strany státu, což znamená, že plátce je bez nároku na plnění ze státní strany. Daně mají platby pravidelné v určitém intervalu, např. daň z přidané hodnoty, nebo při určité okolnosti, např. dědění nebo darování.

3.4 Historie

Pro pochopení povahy a funkcí daní a poplatků, resp. dalších plateb, je nezbytné úvodem několik historických poznámek. Různé platební povinnosti odpovídající dnešnímu institutu daní a poplatků byly známy již ve středověku. Za zmínku také stojí spornost tvrzení, že platby existující v řeckých státech a v Římě, ať již byly vybírány v naturáliích nebo v penězích, byly předchůdci dnešních daní nebo poplatků. Za předchůdce dnešních daní a poplatků lze považovat i středověké regály. Oprávnění ukládat tyto povinnosti bylo zdůvodňováno naukou o tzv. regálních právech panovníka, která představovala praktickou stránku tehdejšího pojetí státní moci. Přitom se rozlišovala pravomoc, kterou mohl

vykonávat výlučně reprezentant této moci, tedy panovník, tzv. „regalia maiora“ (např. regál soudní, daňový), od pravomoci odvozené na jiné subjekty, tzv. „regalia minora“ (např. regál celní, regál mincovní, apod.).⁴

Nejvýznamnějším aktem práva v oblasti spotřebních daní je bezpochyby Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ve znění pozdějších změn (dále jen „Směrnice 92/12/EHS“). Směrnice 92/12/EHS byla Radou ES přijata na základě zmocnění uvedeného v článku 93 (dříve článek 99) Smlouvy ES jako základní předpis vedoucí k harmonizaci právní úpravy spotřebních daní v členských státech ES. Tato směrnice stanoví obecnou úpravu pro výrobky podléhající spotřebním a jiným nepřímým daním přímo či nepřímo uloženým na spotřebu těchto výrobků, s výjimkou daně z přidané hodnoty⁵ a daní zavedených Společenstvím. Směrnice 92/12/EHS obecně vymezuje okruh výrobků podléhajících spotřebním daním, jejich výrobu, skladování a pohyb. Dle článku 3 odst. 1 Směrnice 92/12/EHS podléhají spotřební dani minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje a tabákové výrobky. Toto vymezení je pouze obecné s tím, že podrobnější specifikaci předmětu spotřebních daní obsahují příslušné směrnice. Tyto další směrnice obsahují i ustanovení o struktuře a minimálních sazbách spotřební daně z výrobků, které jim podléhají.

Spotřební daně (z hmotně právního pohledu) byly do daňové soustavy ČR zavedeny s účinností od 1. ledna 1993 na základě zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Nový daňový systém odráží základní ekonomické změny ve společnosti a představoval jeden z rozhodujících kroků hospodářství České republiky od centrálního plánování k trhu. Na druhé straně vyvolal v život nové formy trestné činnosti, mezi něž patří také daňové úniky s vysokou společenskou nebezpečností. Nejde jen o výši takto způsobených škod, které dosahují podle odhadu řádově desítek miliard ročně, ale také o organizovanost pachatelů, o zapojování úředníků státní správy a objevují se i mezinárodní prvky. Vydatnou pomocí růstu kriminality v tomto směru je rozpad dosavadního a pomalé a málo efektivní budování nového kontrolního systému. Soustava vnějších kontrolních orgánů má jen omezenou působnost, součinnost s orgány činnými v trestním řízení je dosud chabá.

⁴ BAKEŠ, M., Finanční právo, s. 92

⁵ Směrnice Rady 92/12/EHS, o společném systému daně z přidané hodnoty, s. 4

Vnitřní kontrolu zákon nenařizuje, podnikatelé ji mnohdy považují za zbytečnou zátěž a omezují ji. Právní vědomí občanů je ve vztahu k daňovým deliktům pravděpodobně nízké.⁶

S příchodem nové daňové soustavy nastal i příchod nových druhů daní. Některé měly v předcházejícím systému svoje ekvivalenty (např. silniční daň), některé jsou s příchodem tohoto daňového systému úplně nové (např. daň z přidané hodnoty, daň z příjmů) a zároveň došlo i k osamocení některých daní, např. předmět našeho zájmu, tedy spotřební daně. Do roku 1993 byla spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv, z piva, z vína, z lihu a lihovin a tabákových výrobků zahrnuta pod jednotný název dovozní daň.⁷ Vydáním nového zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, nastalo ucelené znění a vytyčení předmětů spotřebních daní. K datu 1. 1. 2004 byl na základě nově vydaného zákona o spotřebních daních uskutečněn převod kompetencí spojených se správou spotřebních daní z finančních úřadů na Celní správu.

3.5 Celní správa

Ačkoliv se území České republiky po vstupu do Evropské unie (dále jen „EU“) nachází uvnitř celního území EU a žádným úsekem státní hranice ČR nesousedíme s nečlenským státem, přesto se význam celnictví nesnížil. Nejen mezinárodní letiště, které jsou vnějšími hranicemi EU, musí být pod kontrolou celních orgánů, ale jsou to i stanovené hranice svobodných pásem a svobodných skladů, které jsou povoleny a provozovány uvnitř území EU. Boj proti podloudnictví se neodehrává jen na vnějších hranicích EU, ale na celém území, ve všech členských státech EU. Je tedy patrné, že význam celnictví po vstupu ČR do EU nijak nepoklesl. Kromě již zmíněné správy spotřebních daní byl Celní správě České republiky vstupem do EU svěřen i výkon nových činností, například:

- Správa daně z přidané hodnoty u dovozu zboží ze třetích zemí neplátcí DPH, upraveno zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁶ KUČHTA, J., Periodikum Daně, s. 10

⁷ Celní správa České republiky. *Daně*. Automatický systém právních předpisů ASPI ID: LIT2637CZ.

- Kontrola zaplacení poplatku za užívání dálnice a rychlostní silnice a kontrolní vážení a měření nákladních motorových vozidel a jízdních souprav, upraveno zákonem č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích.
- Dohled nad výrobou lihu a nad obchodem s lihem, jenž je upraveno zákonem č. 61/1997 Sb., Zákon o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.
- Dozor nad dodržováním povinností stanovených zákonem o ochraně spotřebitele, který je upraven zákonem č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele.

Vývoj celní správy byl završen zákonem o Celní správě České republiky č. 185/2004 Sb. Dnem 1. 5. 2004 přestalo být Generální ředitelství cel zvláštní složkou Ministerstva financí ČR a stalo se samostatným správním úřadem pro oblast celnictví s celostátní územní působností podřízeným Ministerstvu financí. Generální ředitelství cel spolu s celními ředitelstvími a celními úřady vytvořilo Celní správu České republiky jako soustavu celních orgánů, která je dle zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, bezpečnostním sborem. Celní orgány jsou jedinými správci spotřební daně v České republice. Do kompetence celních orgánů spadá problematika spotřební daně jak u výroby vybraných výrobků na daňovém území České republiky, tak příjem či odesílání vybraných výrobků v rámci obchodních vztahů ČR a ostatních států Společenství, tak i dovoz a vývoz vybraných výrobků při obchodních transakcích se zahraničím nebo se třetími zeměmi mimo Společenství. Celní orgány vykonávají dohled i nad problematikou osvobození i podmíněného osvobození od spotřební daně u vybraných výrobků. Celní orgány dohlíží, aby byla splněna daňová povinnost v souvislosti se spotřební daní, tj. povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.⁸

Celní správa jako správce daně registruje, na základě evidencí kontroluje, při zjištění vyměřuje a po vyměření vymáhá.

⁸ MATOUŠEK, P., SABELOVÁ, L., CLO, s. 12

3.6 Spotřební daně

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) upravuje podmínky zdaňování vybraných výrobků spotřebními daněmi a upravuje způsob značení a prodej tabákových výrobků a způsob značení některých minerálních olejů.

Zásady aplikace spotřebních daní⁹

- spotřební daň je daní nepřímou; tzn. osoba, jež hradí spotřební daň do státního rozpočtu, je většinou jiná než osoba, která ji pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí do státního rozpočtu
- spotřební daň je daní rovnou, jelikož výše spotřební daně je jednotná na jednotku množství vybraného výrobku
- spotřební daň je vybírána pouze jednou

Na základě právní úpravy vycházející ze zákona o spotřebních daních vyplývá, že produkty zatížené spotřební daní se nazývají vybrané výrobky a konkrétně se jedná o:

- Minerální oleje
- Líh
- Pivo
- Víno a meziprodukty
- Tabákové výrobky

Pro účely zákona o spotřebních daních je vytyčení daňového území, jímž je území České republiky, daňovým územím Evropského společenství území stanovené směrnicí Rady o obecné úpravě spotřebních daní.¹⁰ To, že je spotřební daň jedním z velmi důležitých příjmů do státní pokladny, lze uvést v následujících tabulkách, které vyjadřují daňové příjmy za určitá období. Pro informaci lze uvést obecné schéma oběhu dat a finančních toků při správě spotřebních daní.

⁹ PROUZA, D., Daňová kriminalita, s. 36

¹⁰ Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS s. 5

Tab. 2: Rok 2008 (hodnoty uvedeny v tisících Kč)

NÁZEV ÚČTU	Dovoz	Vnitrostátní SPD	Celkem
SPD z vína a meziproduktů	417,4	146 128,7	146 546,1
SPD z minerálních olejů	3 415,6	19 700 193,5	19 703 609,1
SPD z lihu a lihovin	3 768,9	2 210 782,2	2 214 551,1
SPD z piva	132,1	754 633,7	754 765,8
SPD z tabákových výrobků	192,6	315,1	507,7
SPD z tabákových nálepek	-	8 912 130,9	8 912 130,9

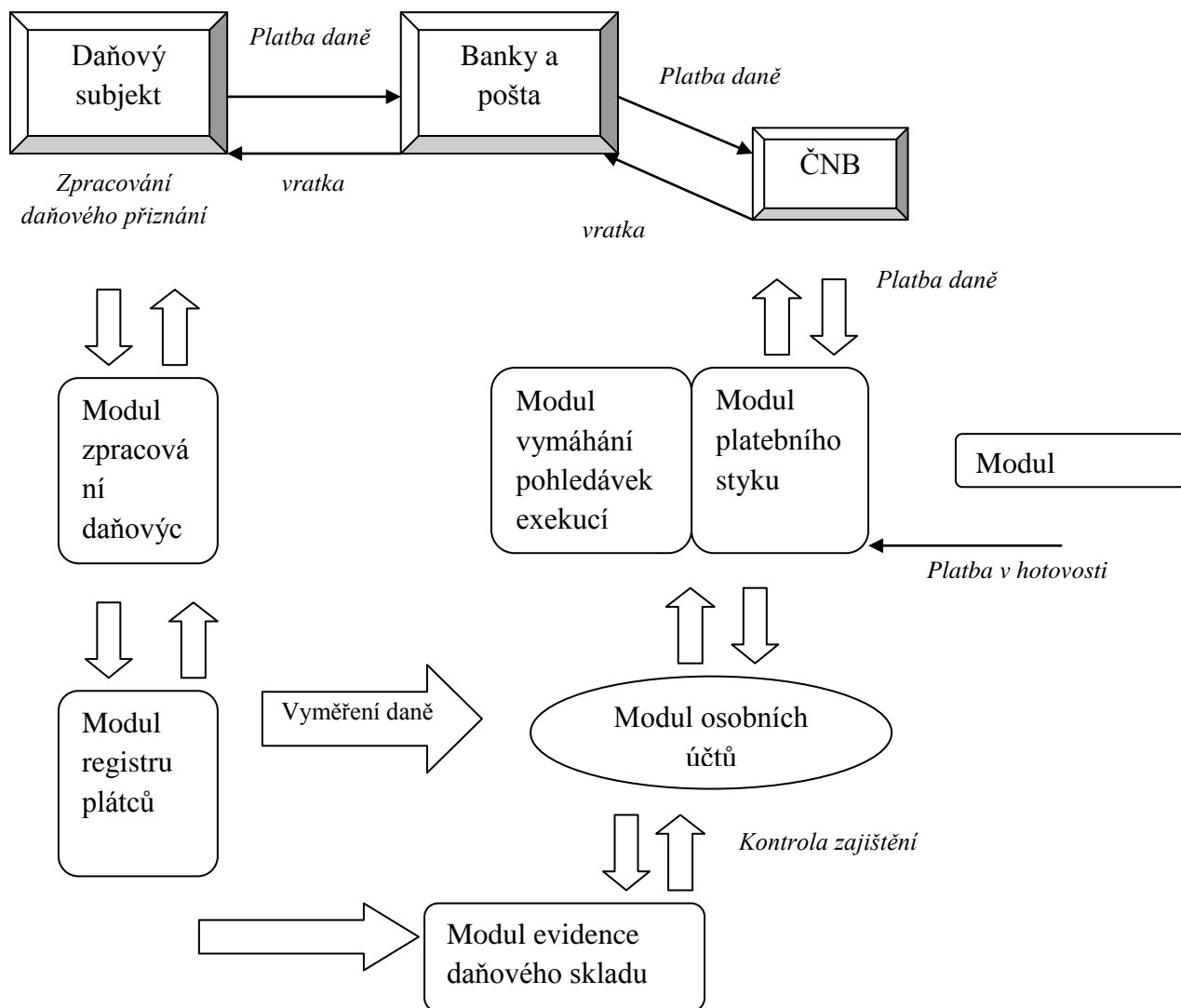
Zdroj: PROCHÁSKOVÁ, M., CLO-DOUANE - Výběr cel a daní 2009., s. 12

Tab. 3: Rok 2009 (hodnoty uvedeny v tisících Kč)

NÁZEV ÚČTU	Dovoz	Vnitrostátní SPD	Celkem
SPD z vína a meziproduktů	1 030,2	133 961,9	134 992,1
SPD z minerálních olejů	-2 633,0	18 951 839,5	18 949 206,5
SPD z lihu a lihovin	4 241,4	2 069 589,2	2 073 830,6
SPD z piva	126,2	740 457,4	740 583,6
SPD z tabákových výrobků	-7 117,9	1 888,3	-5 229,6
SPD z tabákových nálepek	-	4 768 883,6	4 768 883,6

Zdroj: PROCHÁSKOVÁ, M., CLO-DOUANE - Výběr cel a daní 2009., s. 13

Schéma 1: Obecné schéma oběhu dat a finančních toků při správě SPD



→ = tok evidovaných informací

→ = tok finančních prostředků

Zdroj: KLÍMOVÁ, L., CLO DOUANE - Spotřební daň a registrační povinnost, s. 17

Na základě hodnot uvedených v tabulkách vyjadřujících daňové příjmy za roky 2008 a 2009 lze s jistotou říci, že nejdůležitějším vybraným výrobkem pro náplň státní pokladny jsou minerální oleje. Dalšími objemnějšími výrobky jsou líc a lihoviny, a tabákové výrobky spolu s tabákovými nálepkami.

Každý, kdo skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, musí být připraven prokázat celním orgánům při kontrole, že u skladovaného nebo přepravovaného zboží byly splněny daňové povinnosti spotřebních daní.¹¹ Větší množství vybraných výrobků, na které se vztahuje dle zákona o spotřebních daních prokázání zdanění vybraných výrobků, je upraveno v ustanovení §4 odst. 3 zákona o spotřebních daních takto:

- minerální oleje – obsah pevně zabudované nádrže zvýšený o 20 l (například benzín či nafta)
- zkapalněné ropné plyny v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně 5 tlakových nádob
- 10 l konečných výrobků konzumního líhu a lihovin
- piva 110 l
- meziproductů 20 l (například burčák)
- víno 90 l z toho 60 l šumivých vín
- cigarety 800 ks
- 400 ks cigarillos a doutníků o váze menší než 3 g na kus
- 200 ks ostatních doutníků
- 1 kg tabáku ke kouření

¹¹ MATOUŠEK, P., SABELOVÁ, L., CLO, s. 298

Prokázání zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky se prokazuje třemi doklady. Daňovým dokladem, dokladem o prodeji a dokladem o dopravě. Názvy těchto dokladů se v praxi mohou samozřejmě lišit od znění ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních, které vymezuje doklady prokazující zdanění vybraných výrobků. Aby takovýto doklad byl pracovníky správce daně provádějícími kontrolu zdanění vybraných výrobků uznán, musí obsahovat následující údaje:

Daňový doklad

- Identifikaci plátce
- Identifikaci nabyvatele
- Množství vybraných výrobků
- Výši spotřební daně celkem
- Datum vystavení daňového dokladu
- Číslo daňového dokladu

Doklad o prodeji

- Identifikaci prodejce
- Identifikaci kupujícího
- Množství vybraných výrobků
- Výši spotřební daně celkem
- Datum vystavení dokladu o prodeji
- Číslo dokladu o prodeji

Doklad o dopravě

- Identifikaci odesilatele
- Místo určení

- Množství dopravovaných vybraných výrobků
- Výši spotřební daně celkem
- Datum vystavení dokladu o dopravě
- Číslo dokladu o dopravě

V případě prokázání zdanění minerálních olejů musí daňový doklad, doklad o prodeji a doklad o dopravě kromě výše uvedeného ještě obsahovat kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká.

3.7 Minerální oleje

Minerální oleje je výraz, který používá nový zákon o spotřebních daních pro ropné produkty získané frakční destilací ropy a poté zpracovávané dalšími procesy chemické technologie. Podle svých specifických vlastností jsou získané produkty používány k pohonu motorů, pro výrobu tepla a elektrické energie, k extrakci a k mazání. Ropa je kapalná směs uhlovodíků fosilního původu, představující výchozí surovinu v petrochemickém průmyslu. Je to tekutá světložlutá až tmavě černá hmota o hustotě 730 až 1000 kg/m³. Ropa je známa pod různými názvy a je využívána již od starověku. V Evropě známe ropu přinejmenším od 16. století. Její destilace byla zkoušena asi od roku 1605. Výsledkem byla mazadla pro nápravy kol, olej do lamp i základ do lakýrnických prostředků. Skutečný rozmach těžby ropy v Evropě začal až v 2. polovině 19. století. Veliká pozornost začala být ropě věnována na počátku 20. století zejména proto, že nastal prudký rozmach automobilového průmyslu, čímž byla dána potřeba pohonných hmot pro spalovací motory. Samotnou technologií zpracování ropy a výrobou minerálních olejů se zabírat nebudeme, ale je důležité zmínit, že na konci těchto složitých technologických postupů jsou jednotlivé frakce, které jsou následně upravovány a zpracovány na konečné výrobky, z nichž některé se stanou předmětem spotřebních daní a také předmětem našeho zájmu.¹²

¹² NOVOSELSKÝ, J., CLO DOUANE - Minerální oleje a spotřební daň, s. 10

3.7.1 Předmět daně z minerálních olejů

- motorové benziny uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 41 až 2710 11 59, benzíny jiné než motorové uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 11 až 2710 11 25 a 2710 11 90 a letecké pohonné hmoty benzinového typu uvedené pod kódem nomenklatury 2710 11 31 a 2710 11 70,
- střední oleje, těžké plynové oleje a těžké topné oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 19 11 až 2710 19 49,
- těžké topné oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 19 51 až 2710 19 69,
- odpadní oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 91 až 2710 99,
- zkapalněné ropné plyny určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro pohon motorů uvedené pod kódy nomenklatury 2711 12 11 až 2711 19
- zkapalněné ropné plyny určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro výrobu tepla uvedené pod kódy nomenklatury 2711 12 11 až 2711 19,
- zkapalněné ropné plyny určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro stacionární motory, v souvislosti s provozy a stroji používanými při stavbách, stavebně inženýrských pracích a veřejných pracích, nebo pro vozidla určená k používání mimo veřejné cesty nebo pro vozidla, která nejsou schválená k používání převážně na veřejných silnicích uvedené pod kódy nomenklatury 2711 12 11 až 2711 19.

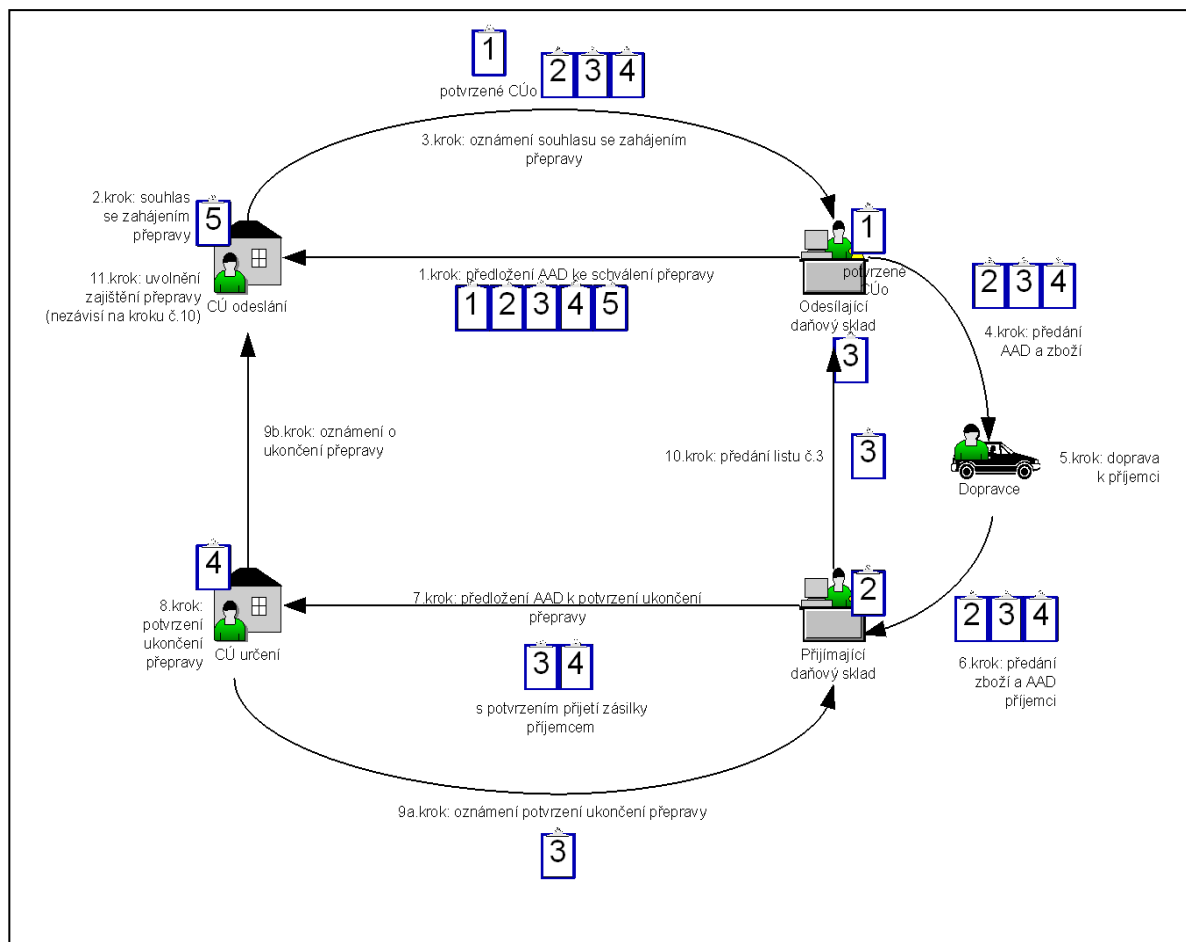
3.7.2 Doprava minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně

Vybrané výrobky minerální oleje lze dopravovat z daňového skladu v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s průvodní dokladem, který je také v praxi nazýván doklad „AAD“ (příloha č. 1). Tyto výrobky lze dopravovat pouze pokud odesílatel poskytne zajištění daně na dopravované vybrané výrobky. Provozovatel daňového skladu musí před započítáním dopravy oznámit tuto skutečnost svému místně příslušnému celnímu úřadu a poté čeká na jeho souhlas, bez kterého nemůže být doprava zahájena. Doprava je ukončena přijetím a následným uskladněním těchto vybraných výrobků v přijímacím daňovém skladu.

Průvodní doklad AAD, který vyhotovuje provozovatel odesílajícího daňového skladu, je vytvořen v pěti vyhotoveních, jež jsou označeny čísly 1 až 5. Níže je uvedeno, co se s každým z těchto vyhotovení v rámci dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně děje:

- Vyhotovení č. 1 zůstává odesílajícímu daňovému skladu.
- Vyhotovení č. 2, 3 a 4 dostává dopravce vybraných výrobků.
- Vyhotovení č. 5 dostává celní úřad místně příslušný odesílateli.
- Na vyhotovení č. 1 celní úřad místně příslušný odesílajícímu daňovému skladu vyznačí souhlas s dopravou.
- Vyhotovení č. 2 si nechává přijímací daňový sklad, oprávněný příjemce nebo daňový zástupce.
- Na vyhotovení č. 3 a 4 tento příjemce potvrdí příjem vybraných výrobků a nejpozději následující pracovní den tyto vyhotovení zašle svému místně příslušnému celnímu úřadu.
- Vyhotovení č. 3 celní úřad po ověření správnosti a platnosti potvrdí a zašle jej zpět příjemci.
- Provozovatel přijímacího daňového skladu, oprávněný příjemce nebo daňový zástupce odešle vyhotovení č. 3 odesílajícímu daňovému skladu.
- Nejpozději do 15 kalendářních dní po přijetí potvrzeného vyhotovení č. 4 oznámí celní úřad místně příslušný příjemci celnímu úřadu místně příslušnému odesílateli ukončení dopravy.
- Vyhotovení č. 4 zůstává na celním úřadě místně příslušnému příjemci.

Schéma 2: pohyb průvodního dokladu



Zdroj: Vlastní zpracování na základě školení u Celní správy

3.7.3 Výpočet daně

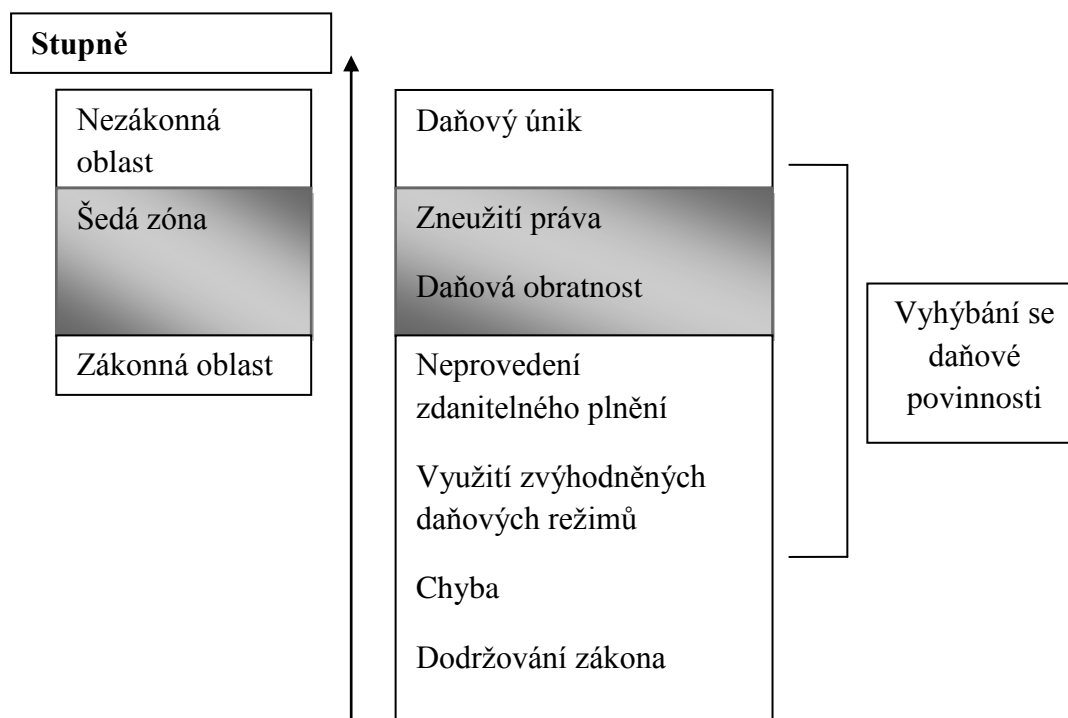
Základem daně je množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15° C. To neplatí pro těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, pro zkapalněné ropné plyny a pro stlačené plyny, u nichž je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti. Pro výpočet daně je rozhodující množství minerálních olejů v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Množství minerálních olejů, u kterých vznikla daňová povinnost, se zaokrouhluje na dvě desetinná místa. Takto zjištěné množství se následně násobí sazbou daně příslušného kódu nomenklatury dle § 48 zákona o spotřebních daních. Jako informaci uvádím sazbu motorového benzínu olovnatého, která činí 13 710 Kč za 1 000 litrů, sazbu motorového

benzinu bezolovnatého, která činí 11 840 Kč za 1 000 litrů a sazbu nafty motorové, která činí 9 950 Kč za 1 000 litrů. V období od 1.1.2004 do 1.1.2010 se tyto sazby ani jednou nezměnily.

4 Klasifikace daňových úniků v oblasti spotřebních daní

Nepřesnost pojmu daňový únik je důsledkem skutečnosti, že se někdy rozlišuje mezi tzv. legálním daňovým únikem a daňovým únikem jako takovým - tj. nezákonným. Na následujícím schématu je možné zobrazit klasifikaci daňových úniků a vyhýbání se daňové povinnosti.¹³ Dále lze z tohoto schématu vyčíst, jak po drobných krůčcích daňový poplatník sklouzává od neúmyslné chyby k využití daňových zvýhodnění, od pouhého neodvedení zdanitelného plnění k obratné manipulaci se zákony, až skončí u zneužití práva a daňového podvodu jako takového.

Schéma 2: Klasifikace daňových úniků a vyhýbání se daňové povinnosti



Zdroj: MARTINEZ, J., Daňový únik

4.1 Legální daňový únik

Legální daňový únik má dvojitý význam. Někdy označuje podhodnocení předmětu zdanění, které je možné v rámci určitých zvýhodněných daňových režimů, a jindy označuje právní postupy, které umožňují vyhnout se daňové povinnosti bez porušení zákona.

¹³ MARTINEZ, J., Daňový únik, s. 8

Legální daňový únik se v každém případě vyskytuje na hranici zákonnosti, neboť využívá prostředků, jak zákon nenápadně obejít.¹⁴ Většinou se jedná o postup, při kterém se využívá služeb daňových a právních poradců, kteří pro své klienty hledají neustále nové mezery v právních předpisech a tyto mezery pak využívají v samotném obchodování. Umožnění takového jednání je způsobeno nedokonalostí legislativního procesu v České republice.

4.2 Nezákonný daňový únik

Toto označení patří přímému a otevřenému porušování daňových zákonů. Nezákonného daňového úniku se poplatník dopouští, když např. nepřizná příjmy nebo majetky, nadhodnocuje náklady nebo výdaje, vystavuje fiktivní doklady nebo třeba do nákladů zahrnuje náklady daňově neuznatelné.¹⁵

Nezákonné daňové úniky v oblasti spotřebních daní jsou připravovány skupinami lidí, kteří jsou velmi dobře seznámeni s problematikou spotřebních daní a s kontrolními činnostmi správce daně, není výjimkou, aby tyto skupiny neměly své „lidi“ i v řadách správců daně. Většinou je do nějakého celkového postupu k dosažení daňového úniku zapojeno více společností, se kterými jsou samotní hlavní iniciátoři nějakým způsobem propojeni. Vyšším počtem aktérů, respektive společností, podílejících se na takovém nezákonném jednání je dosaženo zpomalení kontrolní činnosti správce daně a účelem je též jeho zmatení. Dopracovat se tak k jádru vlastního řetězce je v mnoha případech záležitost i na několik let. V případě rozmístění sítě společností po celé republice je takové dopracování se k jádru kolikrát naprosto nemožné. Celková síť společností je vysoce organizovaná, řízena jednou či více osobami, nežádka cizími státními příslušníky a v mnoha případech také řízena ze zahraničí. K dalšímu zmatení správce daně může dojít tím, že subjekty průběžně mění svá bydliště či sídla a tím i místní příslušnost správců daně. S touto nezákonnou činností je spojena jistá metoda kriminálních postupů, které společnosti, jež se snaží zakrýt své jednání, používají. Dalo by se uvést například vystavování falešných dokladů, antidatování různých písemností, zastrašování, vydírání, případně i vraždy.

¹⁴ MARTINEZ, J., Daňový únik, s. 9

¹⁵ MARTINEZ, J., Daňový únik, s. 10

4.3 Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z lihu

Z hlediska správy spotřební daně z lihu se jedná zejména o rizika spojená s problematikou povinného značení lihu – kolkováním, povinnosti přimíchávání příslušného lihu do benzínu jako tzv. biopaliva, rizika spojená s výrobou lihu v lihovarech nebo v likérkách, rizika spojená s pěstitelským pálením a v neposlední řadě jsou to rizika spojená s dopravou lihu a lihovin. Z hlediska kolkování je to pak značení lahví falešnými kolky. Rizika spojená s výrobou lihu lze rozdělit například na nesprávné vedení účetní evidence nebo na nedostatek lihu pro potravinářské účely.

4.3.1 Nesprávné vedení účetní evidence

Cílem je zastření skutečného stavu toku finančních prostředků a evidence vstupů a výstupů surovin a materiálů.

4.3.2 Nedostatek lihu pro potravinářské účely

Toto riziko je spojené s výrobou bioetanolu. Zajištění jejího odbytu povede u některých výrobců k omezení odbytu jiných druhů lihu. To povede k nedostatku lihu v tuzemsku a výrobci budou nuceni shánět líh v zahraničí, čímž vzroste objem přeprav.

4.4 Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z piva

V oblasti spotřební daně z piva se nedá usuzovat na konkrétní trendy ve vývoji podloudné činnosti spojené s vybranými výrobky z piva. Jedná se spíše o jednorázové pochybení ekonomických subjektů. Dalo by se usuzovat, že rizikovější skupinu z pohledu podloudného jednání představují malé ekonomické subjekty, popřípadě jednotlivci, kteří nemusí být ve vztahu k dani z piva vůbec celní správou registrováni. U těchto drobných výrobců ovšem nelze očekávat zásadní ohrožení příjmu státního rozpočtu, kterým daň z piva je.

4.5 Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z vína a meziproductů

Oblast daně z vína a meziproductů vykazuje v současnosti z hlediska naplňování státního rozpočtu nízkou rizikovost. Nelze určit konkrétní možnosti úniků, ale je dobré si sdělit rizika, který by v budoucnu mohla těmto únikům nahrávat, jako např. velké množství drobných producentů a problémy s kontrolou jejich výnosů a následné produkce, rozdílné sazby daně a s tím spojené krytí výrobků podobnou komoditou.

4.6 Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z tabákových výrobků

Schengenský prostor zahrnující 22 členských států EU (mimo Velká Británie, Irsko, Kypr, Rumunsko a Bulharsko) a 2 nečlenské země (Island a Norsko) a následné uvolnění volného pohybu osob od 21. prosince 2007 nahrává převozu legálně prodávaných cigaret v jednom státě do jiného státu s vyšší prodejní cenou. Tyto rozdíly v prodejních cenách jsou velmi markantní, např. nejnižší cena nejprodávanější krabičky cigaret udávaná Evropskou Komisí je v Lotyšsku v přepočtu za 26 Kč a nejdražší ve Francii za 141 Kč. Jedna z možností, jak krátit stát na spotřební dani je tzv. „východoevropská cesta“, což je trasa z Polska nebo Ukrajiny, přes kterou se dovážejí legálně vyrobené cigarety s místními kolky do států EU. Z důvodu zvýšení spotřební daně se stává Česká republika stále více cílovou zemí určení. Mezi rizika v oblasti správy spotřební daně z tabákových výrobků samozřejmě patří i samotné nelegální výroby cigaret, jak ručního tak strojního typu výroby.

4.7 Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z minerálních olejů

Rizika v oblasti minerálních olejů se v podstatě nemění. Možná rizika plynoucí pro stát z jejich obchodu a spotřeby se dají rozdělit na rizika v železniční přepravě, silniční přepravě, rizika při skladování a prodeji, rizika vzájemně obchodujících řetězců a rizika čistoty minerálních olejů.

Daňové úniky vznikají jak porušením podmínek dopravy, nelegálním dovozem, nezaplacením přiznané daně, tak třeba přimícháváním minerálních olejů nebo biopaliv. Proti tomu stát využívá řadu kontrolních a legislativních opatření. Doprava minerálních olejů je zajišťována z velké části produktovody, dále po železnici a silniční přepravou.

4.7.1 Rizika v železniční přepravě obecně

Obecně lze předpokládat, že se jedná o nezákonné dovozy či transporty, které nemají příslušný celní nebo další doklad dle zákona o spotřebních daních. Železniční přepravní společnosti neprovádějí vážení přepravních cisteren, a proto nelze jednoznačně prokázat, zda deklarovaná cisterna byla plná či prázdná. Po železnici se pohybují cisterny, které jsou deklarovány na opravu nebo údržbářské práce. Evidence železničních společností jsou nedokonalé. Dále se zde objevuje technologický problém vykládky. Při přečerpávání minerálních olejů ze starších cisternových vozů nedojde k úplnému

vyprázdnění, avšak v cisterně mohou zůstat až stovky litrů minerálního oleje, přičemž je tato cisterna považována odběratelem i dodavatelem za prázdnou. Osoba, která bude mít v úmyslu znemožnit kontrolu vykládky, může měnit čas a místa přečerpávání minerálního oleje do silničních cisteren. Předpokládejme, že odběratel a dodavatel jsou ve spojení. Odběratel nebo dodavatel vlastní určitý počet cisternových vozů. Dodávky probíhají tak, že se po železnici mohou pohybovat všechny vlastněné vagóny najednou. V soupravě je zařazen vůz, který je deklarován jako prázdný. Pokud se jedná o nový vůz, který není vybaven vrchním plněním, není možné provést vnitřní či vnější kontrolu naplnění. Je možno použít orientační markant a odhadnout hmotnost podle míry prohnutí listových per vagónu. Cisternové vozy mohou být ale naplněny jen částečně. Jinak než jeho převážením nelze prověřit tvrzení odběratele či dodavatele, že je prázdný. Zde se tedy trend porušování předpisů jeví nejzřetelněji. V současné době se jedná o nejrizikovější druh přepravy. Na železnici lze provádět pouze dokladovou kontrolu, a ta je téměř 100 % bez zjištění.

4.7.2 Rizika v silniční přepravě obecně

Silniční přeprava je uskutečňována autocisternami. Jedná se převážně o distribuci z daňových skladů, v menší míře jde o transport z železničního nádraží nebo vlečky po silnici do daňového skladu. Kontrolní činností skupin mobilního dohledu byly zjištěny následující skutečnosti. Jsou zaznamenávány případy, kdy při přepravě minerálních olejů nebylo náležitým způsobem prokázáno jejich zdanění podle § 5 zákona o spotřebních daní. V řádu několika hodin jsou dodatečně požadované doklady předloženy. Za nestandardní můžeme označit zjištěné jednání, kdy řidič dopravující zkapalněný ropný plyn v cisterně dopisuje údaje o účelu použití, výši spotřební daně a kód nomenklatury do faktury až v místě stáčení na čerpací stanici. V nepřehledném řetězci distributorů a dopravců, při předpokladu jejich vzájemného propojení včetně konečných prodejců, je možné předpokládat nelegální prodej minerálního oleje, který je osvobozen od spotřební daně, ale ve skutečnosti je spotřebován pro pohon motorům, tudíž by měl být zatížen spotřební daní. Celní úřad vystavuje doklad pro přepravu vybraných výrobků s časově omezenou platností na jeden, dva nebo tři dny. Můžeme se domnívat, že přepravce je schopen za jeden den provést dva dovozy ze sousední země na doklad s platností jeden den, kdy druhá přeprava je směřována mimo daňový sklad přímo do distribuční sítě. Dle neověřených informací se toto děje. Tuto hypotézu je velmi obtížné prokázat. Při šetření bychom museli využít

informací získaných na základě spolupráce sousedních celních správ. Takto realizovaná přeprava na jeden doklad po dobu platnosti může také probíhat lokálně na našem území z již výše uváděných vleček.

4.7.3 Rizika při skladování a prodeji minerálních olejů

Nelegální možnosti dovozů minerálních olejů popsané výše jsou ukončovány nelegálním způsobem „bez faktur“ nebo pokladního dokladu u čerpacích stanic. Čerpací stanice s minerálními oleji nově vznikají a žádají o vydání povolení, ale také zanikají z důvodů nerentability. Dochází k ukončování provozování čerpacích stanic. Nejde jen o prodej stanic jako takových, ale o demontáž a prodej technologického zařízení. Při prodeji technologie není povinností celní správy sledovat, kdo ji koupil, a zda požádal o udělení povolení. Informace, kde se technologické zařízení nachází, by ale byla pro celní správu žádoucí. Podle získaných informací jsou některé čerpací stanice s minerálními oleji oficiálně mimo provoz, a to z ekonomických důvodů provozovatele či pronajímatele. Ve skutečnosti jsou však plně funkční a jsou provozovány bez vydání povolení. Při místním šetření subjekt uvádí, že čerpací stanice je uzavřena.

4.7.4 Rizika vzájemně obchodujících řetězců

Rizikovým ukazatelem možného nelegálního nakládání s minerálními oleji je vzájemné personální a majetkové propojení subjektů spolupracujících na úrovni: dovozce, daňový sklad, distributoři a dopravci, konečný příjemce a prodejce. Možnou rizikovost indikují podle zkušeností Celních úřadů a Celních ředitelství společnosti, které provozují síť čerpacích stanic a mají pouze jediného společníka nebo jednatele. Za tyto osoby pak dle zjištěných skutečností rozhodují osoby v pozadí.

4.7.5 Riziko dovozu ze zemí EU v železniční a silniční dopravě

Při přepravě vybraných výrobků se dopravce může prokázat doklady AAD, SAD a Dokladem o přepravě. Nejčastějšími zeměmi, ze kterých je uskutečňován dovoz do ČR, jsou Německo, Polsko, Maďarsko a Slovensko. Pokud tedy rizikový subjekt bude chtít činit přepravu z výše uvedených zemí, kde lze nakoupit minerální oleje levněji nebo bez spotřební daně, a bude je dopravovat bez dokladu, je eliminace tohoto jevu pouze na

„bedrech“ mobilních skupin. Takto vznikající rizikové přepravy lze těžko zachytávat, objasňovat a dokazovat.

4.8 Společná rizika v oblasti správy spotřebních daní

Správa spotřebních daní v sobě zahrnuje širokou a různorodou problematiku lišící se v návaznosti na charakter vybraných výrobků. Možná rizika se dají rozdělit na vnitřní systémová rizika a vnější rizika.

4.8.1 Vnitřní systémová rizika

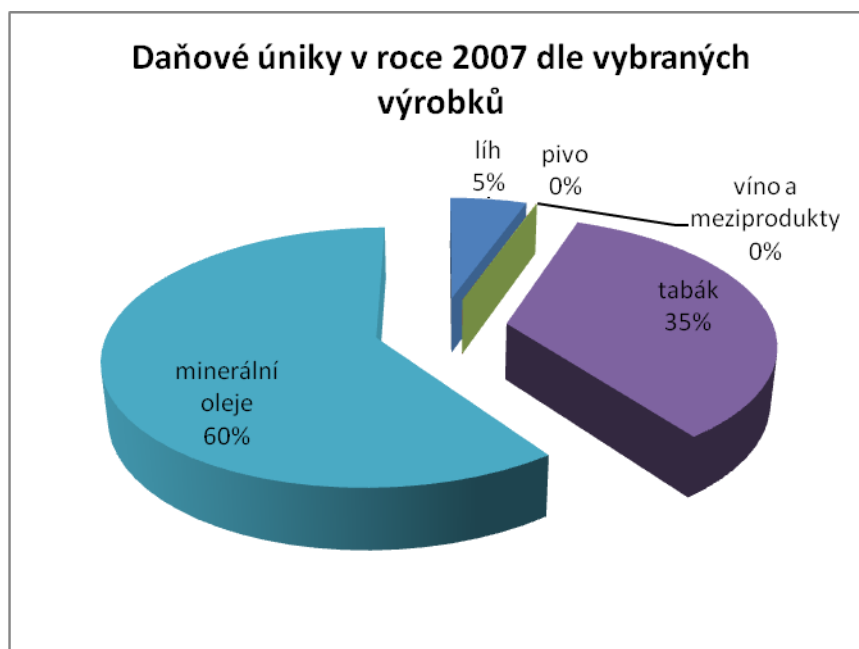
Mezi vnitřní systémová rizika lze uvést například fakt, že neexistuje společná evidence mezinárodních přeprav vybraných výrobků v rámci zemí EU. Dále stojí za zmínku omezení přístupu analytických útvarů na úrovni celních ředitelství k informacím z databází datového skladu, které neumožňuje identifikaci konkrétních rizikových subjektů.

4.8.2 Vnější rizika

- Zneužití povolení oprávněného příjemce pro jednorázové přijetí vybraných výrobků spočívá ve využití dokladu pro přepravu vybraného výrobku s časově omezenou platností pro více neevidovaných přeprav nezdaněných výrobků.
- Zneužití zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně spočívá zejména v užití vybraných výrobků pro jiné účely, než pro jaký platí osvobození od spotřební daně.
- Neprokázání zdanění při přepravě vybraných výrobků, předložení dokladů dodatečně po uskutečněné kontrole může způsobit, že doklad není evidován v účetnictví, pokud není kontrola provedena.
- Nedostatečné zajištění spotřební daně může vést k riziku vzniku daňového úniku v případě platební neschopnosti daňového subjektu nebo v případě jeho úmyslné neochoty uhradit vzniklou daňovou povinnost.
- Výrazné změny ve výši přiznané a uhrazené daňové povinnosti, neobvyklá změna v objemu přijímaných nebo odesílaných vybraných výrobků.
- Rizika vyplývající ze změn statutárních orgánů subjektů a změn v osobách vlastníků v krátké době před uskutečněním obchodní operace.

4.9 Klasifikace daňových úniků dle vybraných výrobků v procentech

Graf 1: Daňové úniky v roce 2007



Zdroj: Vlastní tvorba z vyčíslení daňových úniků za rok 2007 dle vybraných výrobků

Jak je z grafu č. 1 patrné, nejčastějším předmětem daňových úniků jsou minerální oleje (viz rizika uvedená v kapitole 4.7). Na druhém místě jsou to tabákové výrobky (viz rizika uvedená v kapitole 4.6), a na třetím místě líh a lihoviny (viz rizika uvedená v kapitole 4.3). Objem daňových úniků v oblasti piva, vína a meziproduktů je v souvislosti s ostatními vybranými výrobky zanedbatelný.

5 Demonstrace dopadů daňových úniků

V oblasti spotřebních daní je konkrétně u vybraného výrobku minerálního oleje široké pásmo možností, jak krátit stát na dani. Minerální oleje jsou pachateli případné trestné činnosti tou nejčastěji vybíranou komoditou ke krácení spotřební daně z důvodu, že jsou zatíženy vysokou sazbou spotřební daně. Z rozborů nedoplatků vnitrostátní spotřební daně a energetických daní k 31. 12. 2010 je patrné, že největší podíl z celkových nedoplatků mají nedoplatky spotřební daně z minerálních olejů ve výši 2 483 585,8 tis. Kč. V následujících tabulkách jsou uvedeny k porovnání celkové přehledy nedoplatků vnitrostátní spotřební daně ke dni 31. 3. 2010 a ke dni 31. 12. 2010.

Tab. 4: Celkový přehled nedoplatků vnitrostátní spotřební daně k 31. 3. 2010

(v tis. Kč)

Celní ředitelství	SPD z vína	SPD z min. olejů	SPD z tab.výr.	SPD z piva	SPD z lihu a lihovin	Celkem
Brno	432,2	37 185,0	345,0	1,5	376 077,7	414 041,4
České Budějovice	0,0	140 274,3	108,4	540,6	3 137,6	144 060,9
Hradec Králové	10,4	214 151,0	6 271,8	245,8	154 387,0	375 066,0
Olomouc	132,0	292 303,6	30,1	0,0	15 066,8	307 532,5
Ostrava	6,1	169 169,4	14 317,4	1,2	123 468,7	306 962,8
Plzeň	2,5	50 766,6	2 241,1	756,1	340,9	54 107,2
Praha	170,8	1 024 636,7	108 504,6	1 686,5	134 360,1	1 269 358,7
Ústí nad Labem	0,0	499 966,2	2 653,7	0,0	1 935,6	504 555,5
CELKEM	754,0	2 428 452,8	134 472,1	3 231,7	808 774,4	3 375 685,0

Zdroj: Souhrnná analýza SPD za rok 2010 – Celní správa

Tab. 5: Celkový přehled nedoplatků vnitrostátní SPD k 31. 12. 2010

(v tis. Kč)

Celní ředitelství	SPD z						Celkem
	vína	minerálních olejů	tabák. výrobků	tabák. nálepek	piva	lihu a lihovin	
Brno	432,5	60 543,0	562,1	0,0	49,1	378 886,6	440 473,3
České Budějovice	0,0	108 734,7	345,7	0,0	1 115,6	5 106,0	115 302,0
Hradec Králové	10,3	242 647,4	8 341,4	0,0	0,5	154 326,7	405 326,3
Olomouc	132,1	9 795,9	87,2	0,0	4,8	81 583,3	91 603,3
Ostrava	6,2	154 687,0	16 078,0	0,0	209,2	114 447,1	285 427,5
Plzeň	1,4	50 576,0	29 042,1	0,0	1 038,9	1 263,7	81 922,1
Praha	210,6	1 324 076,6	124 107,8	347 421,4	1 232,2	209 451,0	2 006 499,6
Ústí nad Labem	0,7	532 525,2	5 466,9	0,0	0,0	348,2	538 341,0
CELKEM	793,8	2 483 585,8	184 031,2	347 421,4	3 650,3	945 412,6	3 964 895,1

Zdroj: Souhrnná analýza SPD za rok 2010 – Celní správa

Pro porovnání s rokem 2010 lze uvést, že dle souhrnné analýzy spotřební daně za rok 2007 byla výše nedoplatků na spotřební dani z minerálních olejů k 31. 12. 2007 1 722,6 mil. Kč, což je o 760,9 mil. Kč méně než v roce 2010.

Obecně lze říci, že převážná část možných rizik uvedených v kapitole 4 je zjištělná daňovými kontrolami. Kolik peněz uniká daňové povinnosti, neboli samotné vyčíslení daňových úniků je nemožné, protože samozřejmě o všech páchaných podvodech nevíme, ale v následujících tabulkách lze na období roku 2007 klasifikovat dle celních ředitelství, jaké částky daňových úniků byly různými kontrolními činnostmi určeny k doměření. Jedná se o zjištěné daňové úniky. Stejně tak jako mají minerální oleje největší podíl z nedoplatků vnitrostátní spotřební daně, je z následující tabulky patrné, že minerální oleje jsou také komoditou, na které jsou nejvíce páchany daňové úniky. Ostatní vybrané výrobky nejsou pro jejich nízký podíl v počtu daňových kontrol uváděny.

Tab. 6: Počet daňových kontrol za rok 2007

Celní ředitelství	Počet daňových kontrol za rok 2007						Částka spotřební daně v Kč doměřená na základě daňové kontroly		
	zahájené kontroly			Ukončené kontroly					
	Celkem	z toho líh	z toho MO	celkem	z toho líh	z toho MO	Celkem	z toho líh	z toho MO
Brno	79	20	46	80	11	57	514 614	132	443 285
České Budějovice	61	11	45	58	11	44	371 026	52 470	318 556
Hradec Králové	37	6	27	41	9	29	60 026 369	14 630 051	1 460 802
Olomouc	67	40	23	61	36	21	788 683	742 310	46 373
Ostrava	66	22	41	78	24	50	1 127 965	394 907	728 659
Plzeň	75	6	63	76	3	66	1 235 302	0	1 144 070
Praha	77	9	35	75	12	35	11 366 026	10 802 195	549 059
Ústí nad Labem	68	7	59	72	11	58	478 493 589	1 848 319	476 504 627
CELKEM	530	121	339	541	117	360	553 923 574	28 470 384	481 195 431

Zdroj: Souhrnná analýza SPD za rok 2007 – Celní správa

Tab. 7: Počet kontrol neznačeného lihu 2007

Celní ředitelství	Kontroly neznačeného lihu v roce 2007			
	Počet prov. kontrol	Z toho počet pozit. kontrol	Hodnota zaj. Neznač. lihu (Kč)	Objem zaj. neznač. Lihu (lpa)
Brno	1459	53	299 653	607
České Budějovice	1074	16	32 782	57
Hradec Králové	944	756	488 311	1477
Olomouc	881	75	2 303 044	48023
Ostrava	1503	608	3 526 227	16881
Plzeň	535	47	417 105	1334
Praha	1707	94	753 519	3532
Ústí nad Labem	1448	72	574 294	1501
CELKEM	9551	1721	8 394 935	73412

Zdroj: Souhrnná analýza SPD za rok 2007 – Celní správa

V návaznosti na kapitolu 4.3 Identifikace rizik v oblasti správy spotřební daně z lihu uvádí tato tabulka přehled kontrol neznačeného lihu v roce 2007.

V roce 2007 bylo podle údajů získaných z vnitřní aplikace celní správy „Hlásná služba“ zjištěno celkem 1622 případů porušení předpisů týkajících se oblastí správy spotřebních daní. Celkový daňový únik vyplývající z těchto porušení byl vyčíslen přibližně na 974,3 mil. Kč. V následující tabulce je tato částka rozdělena dle jednotlivých vybraných výrobků.

Tab. 8: Přehled daňových úniků dle vybraných výrobků

Vybraný výrobek	Počet porušení	Daňový únik v Kč.
	rok 2007	rok 2007
líh	870	53 141 460
pivo	9	9 757
víno a meziprodukty	55	575 147
tabák	520	336 039 072
minerální oleje	168	584 554 689
CELKEM	1622	974 320 125

Zdroj: Souhrnná analýza SPD za rok 2007 – Celní správa

6 Analýza možností eliminace úniků v oblasti spotřebních daní

Jakákoliv eliminace možnosti uskutečnit nějaký daňový únik je z nemalé části spojena s kontrolním systémem správce daně. Na druhé straně by takovou eliminaci mohla podnítit i změna legislativy nebo změna některých předpisů a zákonů, v kterých daňoví podvodníci prozatím úspěšně nacházejí ty správné klíčky.

6.1 Excise Movement and Control System

Od 1. dubna roku 2010 je uveden do provozu elektronický systém Excise Movement and Control System (EMCS) pro dopravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Tento systém byl cíleně zaveden z důvodu zefektivnění kontrol dopravy vybraných výrobků a předejití tak případným podvodům v oblasti přepravy hlavně minerálních olejů. Podstatou systému EMCS je nahrazení papírových průvodních dokladů AAD elektronickými průvodními doklady e-AD.

Tab. 9: Přehled počtu e-AD zaslaných do ČR

Rakousko	Maďarsko	Německo	Francie	Belgie	Švédsko	Rumunsko	Ostatní
16164	2888	1630	148	146	144	141	168

Zdroj: BABIŠ, J., CLO DOUANE - Nepřímé daně při provádění dohledu, s. 12

Tab. 10: Přehled počtu e-AD zaslaných z ČR

Slovensko	Německo	Rakousko	Itálie	Velká Británie	Švédsko	Maďarsko	Ostatní
14971	11352	2373	1334	1262	1208	813	2029

Zdroj: BABIŠ, J., CLO DOUANE - Nepřímé daně při provádění dohledu, s. 13

Samotný proces vypadá tak, že přijímací daňové subjekty vytvoří v systému EMCS pro každou zásilku vybraných výrobků elektronické oznámení o přijetí zboží, toto oznámení následně zašlou celnímu úřadu místně příslušnému místu přijetí zboží, který ho cestou EMCS postoupí celnímu úřadu místně příslušnému odeslání a daňovému skladu.

6.2 Finanční analýza

Subjekty se špatnou majetkovou a finanční stabilitou představují pro celní orgány zvýšené riziko. Finanční analýza se používá proto, aby se minimalizovalo riziko vzniku nedoplatků, případně úniků v oblasti spotřebních daní. Tato analýza poté může sloužit například jako podklad pro rozhodování v případě žádosti o snížení zajištění spotřební daně nebo upuštění od jeho poskytnutí, nebo v žádostech o posečkání plateb či prominutí daňového nedoplatku (viz kapitola 4.8.2), vnější riziko nedostatečného zajištění spotřební daně. Finanční analýza je hodnocení majetkové a finanční stability ekonomických subjektů, hodnocení těchto subjektů dostát svým závazkům, nebo stanovení rizik nedodržení těchto závazků.

6.2.1 Podklady potřebné k provedení finanční analýzy

K provedení finanční analýzy jsou potřeba různé podklady, které nám určuje § 260a odst. 4 celního zákona, respektive Vyhláška č. 370/2003 Sb., kterou se stanoví podmínky a náležitosti pro prokázání skutečností rozhodných pro posouzení žádosti o snížení zajištění spotřební daně nebo o upuštění od jeho poskytnutí. Jsou to následující podklady:

- Osvědčení místně příslušného finančního úřadu
- Osvědčení o řádném plnění daňových a odvodových povinností
- Účetní závěrky za poslední dvě období
 - o Rozvaha
 - o Výkaz zisku a ztráty
 - o Příloha k účetní závěrce
 - o Zpráva auditora u subjektů majících povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem
- Výkaz majetku a závazků
- Výkaz o příjmech a výdajích
- Kopie priznání k dani z příjmu za poslední dvě období

6.2.2 Metoda zpracování finanční analýzy

Finanční analýza se provádí na základě poměrových ukazatelů členěných do tří skupin z hlediska:

- Rentability
- Likvidity
- Finanční stability
- Ostatní ukazatele (čistý pracovní kapitál, doba obratu krátkodobých pohledávek, doba splácení krátkodobých závazků)

Výsledkem této analýzy je konstatování, zda je hodnocený subjekt shledán finančně stabilní či nestabilní. V případě, že se jedná o finančně stabilní subjekt, je rovněž stanovena maximální finanční částka, do které je hodnocený subjekt schopen dostát svým závazkům vyplývajícím z celních a daňových předpisů.

6.2.3 Interpretace výsledku finanční analýzy

Ve věci žádostí o snížení zajištění spotřební daně nebo upuštění od jeho poskytnutí, porovnáváme výsledek z finanční analýzy s výší zajištění spotřební daně a na tomto základě pak rozhodujeme o upuštění, snížení, nebo povinnosti zajistit spotřební daň.

V žádostech o povolení k provozování daňového skladu sdělí výsledek finanční analýzy disponibilní pohotovostní prostředky, do kterých je subjekt schopen dostát svým závazkům v případě, že povinnost daň přiznat a zaplatit překročí výši zajištění daně.

6.3 Možnosti eliminace rizik v oblasti minerálních olejů

K částečné eliminaci rizika při skladování a prodeji minerálních olejů došlo v roce 2008, kdy celní orgány přistoupily k příkládání celních závěr na stojany s minerálními oleji.

Riziko zneužití povolení oprávněného příjemce pro jednorázové přijetí vybraných výrobků bylo v letech 2006 a 2007 eliminováno redukcí vydaných povolení pro jednorázové příjemce.

Zavedení dvousměnného provozu skupin mobilního dohledu celní správy, které jsou schopny nepřetržitým provozem provádět kontrolní činnosti v přepravě minerálních olejů, by bylo také jednou z možností případné eliminace rizik uvedených v kapitole 4.7.

Na základě výsledků doměřených částek spotřební daně daňovými kontrolami je další možností eliminace rizik v oblasti minerálních olejů posílení skupin vykonávajících daňové kontroly, jelikož z celkového vyčíslení daňových úniků tvoří úniky zjištěné daňovými kontrolami zhruba 83 %. Vlastním prováděním daňových kontrol se správce daně dozvídá o konkrétním fungování daných firem a jejich chápání a vykládání si zákonů. Poučením subjektů při provádění kontrol lze předejít únikům na úrovni chyb (viz kapitola 4) vzniklých nesprávným výkladem zákona.

6.4 Možnosti eliminace rizik v oblasti tabákových výrobků

Z návaznosti na kapitolu 4.6 vyplývá, že možností eliminace rizik spojených s tabákovými výrobky je pomálu. Zejména se jedná o zesílení kontrolní činnosti skupin mobilního dohledu zaměřených na dopravu cigaret, případně zaměření speciálních útvarů celní správy na sledování dovozu komponentů pro nelegální ruční i strojní výrobu cigaret na území ČR.

6.5 Možnosti eliminace rizik v oblasti lihu a lihovin

Při vykonávání kontrol značení lihovin je jednou z možností zefektivnění prováděné kontroly vybavení všech kontrolních skupin technickým vybavením pro kontrolu originality kolků, jakým je například UV lampa. V rámci zjištění falešných kolků by bylo dále efektivní zavedení jednotné evidence těchto falešných kolků pro případné porovnání při dalších kontrolách.

K včasné eliminaci rizika vzniklého nesprávným vedením účetní evidence je, kromě kvalitního provádění daňových kontrol, také dlouhodobé a systematické sledování jednotlivých ukazatelů spotřeby a výkonů jednotlivých subjektů. Průběžné vyhodnocování zjištěných údajů vede k identifikaci možného rizika produkce mimobilančního lihu, neboli takového lihu, který subjekt nevykáže ve své evidenci a neodvede z něj daň.

Další možností eliminace rizik v oblasti lihu a lihovin vyplývající z kapitoly 4.3 je zaměření kontrolní činnosti mobilního dohledu celní správy na kontrolu dopravních prostředků dopravujících luh a výrobky obsahující luh v silniční a železniční přepravě.

Na základě výsledků doměřených částek spotřební daně daňovými kontrolami je další možností eliminace rizik v oblasti lihu a lihovin posílení skupin vykonávajících daňové kontroly, jelikož z celkového vyčíslení daňových úniků tvoří úniky zjištěné daňovými kontrolami zhruba 54 %.

7 Výsledky a doporučení k eliminaci úniků

Výsledkem zavedení systému EMCS (viz kapitola 6.1) byla v období od 1. 4. 2010 do 31. 12. 2010 evidence celkem 21 429 doprav do ČR v režimu podmíněného osvobození od daně, u kterých byl při zahájení v členských zemích odeslán schválen elektronický průvodní doklad. Celkový počet doprav z EU do ČR byl v uvedeném období 54 355, podíl elektronicky zaslanych údajů tedy tvořil 39,42 % z celkových počtů doprav. Doporučení k systému EMCS je dále prosazovat urychlení prací na vytvoření systému EMCS v rámci EU.

Podle údajů z evidence analytických produktů bylo v roce 2007 jednotlivými Celními ředitelstvími zpracováno celkem 130 finančních analýz (viz kapitola 6.2) určených jako podklad pro určitá povolovací řízení. Z těchto informací bylo 30 % žádostí zamítnuto. Do budoucna lze doporučit nadále zdokonalovat systém analýzy rizik v oblasti povolovacích řízení, důkladně prověřovat žadatele o vydání povolení v oblasti správy spotřebních daní a v návaznosti na to přijímat adekvátní opatření u výkonných útvarů. Dále by bylo vhodné zvážit možnost zpracování oznamovací povinnosti držitele povolení v případě změn v osobách jeho vlastníků do podmínek vydávaných povolení v oblasti správy spotřební daně. Pokud by docházelo ke zjištění nedodržení oznamovací povinnosti ve změnách vlastníků (viz kapitola 4.8.2 rizika změn statutárních orgánů), byla by tato skutečnost brána jako rozhodná pro odejmutí daného povolení.

Z hlediska minerálních olejů je jedním ze způsobů zamezení páchání daňových úniků posílení kontrolní činnosti skupin mobilního dohledu. Zavedením dvousměrného provozu skupin mobilního dohledu celní správy nastane nepřetržitý provoz provádění kontrolní činnosti, která se může více zaměřit na kontrolu dopravních prostředků přepravujících minerální oleje. K rizikům vzniklým zneužitím povolení oprávněného příjemce pro jednorázové přijetí vybraných výrobků by bylo doporučení k úpravě právní normy, ze které by se toto povolení úplně vyjmulo. Zůstalo by pouze povolení k opakovanému přijímání a užívání vybraných výrobků, které by bylo vystavováno Celním ředitelstvím až po provedení finanční analýzy žádajícího subjektu. Jelikož je dle kapitoly 5 nejvýraznějším způsobem odhalování daňových úniků daňová kontrola, bylo by vhodné navrhnout navýšení počtu prováděných daňových kontrol, a také provádění pravidelných

setkání kontrolorů, aby si mohli vyměňovat svá zjištění z průběhů jednotlivých kontrol. Na základě těchto poznatků by byly vystavovány vnitřní pokyny k provádění daňových kontrol.

V návaznosti na kapitolu 6.4 lze navrhnout zaměření kontrolní činnosti skupin mobilního dohledu a utajených útvarů celní správy na dovoz komponentů pro nelegální ruční i strojní výrobu cigaret na území ČR. Technickým rozbořem doposud zajištěných zařízení na výrobu cigaret, by se dala správným popisem jednotlivých dílů sestavit blokační tabulka, která by v dovozním systému dokázala upozornit pracovníky celních úřadů na případný dovoz problémových součástek, z kterých lze následně tyto stroje sestavit. O těchto skutečnostech musí být samozřejmě informovány i skupiny mobilních dohledů provádějící svou kontrolní činnost převážně v terénu.

K problematice lihu a lihovin lze na základě kapitoly 6.5 uvést opět zesílení kontrolní činnosti skupin mobilního dohledu celní správy při kontrolách dopravy lihu a lihovin. V rámci zjištění nepravých kolků, například UV lampami, lze navrhnout zavedení jednotné evidence těchto falešných kolků, u které by byla na základě nějakého nově vydaného vnitřního pokynu povinnost okamžité aktualizace. Zajímavou možností eliminace rizika vzniku mimobílančního lihu je systematické sledování delšího časového období u jednotlivých ukazatelů spotřeby a výkonů sledovaných subjektů. Na základě zjištěných dat může být správce daně v brzkém čase informován o neobvyklé změně v množství výroby, a díky tomu může případně včas zasáhnout proti případnému vzniku daňového úniku. Jak již bylo uvedeno v kapitole 6.5, úniky zjištěné daňovými kontrolami tvoří zhruba 54 %, a tudíž lze doporučit, obdobně jako u minerálních olejů, navýšení počtu prováděných daňových kontrol, a také provádění pravidelných setkání kontrolorů, aby si mohli vyměňovat svá zjištění.

8 Závěr

Stejně jako vyhnutí se daňové povinnosti pomocí zvýhodněných daňových režimů nebo právních postupů, jenž umožní vyhnout se této povinnosti bez porušení zákona, je i přímé páčání daňové trestné činnosti racionálním ekonomickým chováním, které krátí státní kasu.

Spotřební daň je ve své podstatě zavedena pro účely naplnění státní kasy, nebo také pro zdanění škodlivého zboží, například u tabáku a alkoholu, a také z důvodu omezení spotřeby, jelikož například pohonné hmoty jsou obrovskou zátěží životního prostředí. Tyto tři komodity jsou také hlavními výrobky, na kterých jsou daňové úniky v oblasti spotřebních daní páčány. Jedná se tedy o daňové úniky jak nelegální, tak legální. Minerální oleje svým objemem ve vyčíslení daňových úniků mají jednoznačné prvenství, hlavním důvodem je vysoká sazba, kterou jsou zatíženy. Z výsledků zjištěných touto prací lze konstatovat, že nejlepším způsobem k odhalení a následnému doměření daňových úniků je daňová kontrola, vždyť jen v roce 2007 bylo na základě provedených daňových kontrol následně předáno k vyměření 553 923 574 Kč z celkových daňových úniků vyčíslených na 974 320 125 Kč. Nejčastějšími riziky při správě spotřebních daní jsou rizika spojená s dopravou vybraných výrobků. K eliminaci takového jednání v budoucnu přispěje zdokonalení elektronické evidence doprav, neboli zdokonalení systému EMCS. Avšak nejpodstatnější podíl na odhalení takových podvodů leží na bedrech skupin mobilních dohledů celní správy, které svou činností v terénu nejvíce přispívají k odhalování takovýchto činů.

Závěrem lze jako způsoby k předejití nebo samotnému odhalování daňových úniků uvést následující:

- Zdokonalování systému EMCS a další prosazování urychlení prací na vytvoření systému EMCS v rámci EU.
- Rozšíření kritérií při výběru subjektů, u kterých se bude před povolovacím řízením provádět finanční analýza.
- Posílení kontrolních skupin vykonávajících svou činnost v terénu.

- Podpora pracovišť a kontrolorů provádějících daňové kontroly z hlediska vzdělání dané problematiky
- Neustálé studování právních norem za účelem zjišťování takzvaných mezer v zákoně.

Zdokonalováním, studováním a podporou kontrolních orgánů, které jsou pověřeny správou spotřebních daní, lze přispět k postupné eliminaci daňových úniků.

9 Seznam použitých zdrojů

Publikace

- BABIŠ, Jiří. *Nepřímé daně při provádění dohledu*. CLO-DOUANE : měsíčník Celní správy České republiky, 2006. roč. 40, č. 9
- BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. vyd., C. H. Beck, 2006. ISBN: 80-7179-431-7
- KLÍMOVÁ, Lilian. *Spotřební daň a registrační povinnost*. CLO-DOUANE : měsíčník Celní správy České republiky, 2003. roč. 37, č. 5
- KUČHTA, J. *Spotřební daně*. Periodikum Daně, 1997, č. 3, ASPI ID: LIT8738CZ
- MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1.vyd., HZ Praha, spol. s.r.o., 1995. ISBN: 80-901918-3-5
- MATOUŠEK, Pavel; SABELOVÁ, Lenka. *CLO - Meritum*. 1.vyd., Praha ASPI, 2007. ISBN: 97880-7357-263-1
- NOVOSELSKÝ, Jiří. *Minerální oleje a spotřební daň*. CLO-DOUANE : měsíčník Celní správy České republiky, 2003. roč. 37, č. 11
- PROCHÁSKOVÁ, Marie. *Výběr cel a daní 2009*. CLO-DOUANE : měsíčník Celní správy České republiky, 2010. roč. 44, č. 1
- PROUZA, D. *Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky*, 200., ISBN: 80-239-662-7.
- ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1.vyd., Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN: 978-80-740-057-7

Legislativa

- Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, CELEX 32006L0112.
- Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.
- Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník
- Zákon č.353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Celní správa České republiky. *Daně*. Automatický systém právních předpisů ASPI ID: LIT2637CZ

Internetové zdroje

- *Celní správa České republiky* [online]. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/default.aspx>>
- Celní ředitelství Ostrava, *Analýza spotřebních daní*, rok 2008
- Generální ředitelství cel, *Analýzy spotřebních daní*, rok 2007 až 2010
- Generální ředitelství cel, *Situační analýza V oblasti vybraných výrobků z minerálních olejů*, rok 2007
- Hospodářské noviny, *Vyšší daň nahrává podvodům s benzínem, stát přichází o miliardy* [online]. 2010 [cit. 2010-02-08]. Dostupný z WWW: <http://ekonomika.ihned.cz/c1-40424400-vyssi-dan-nahrava-podvodum-s-benzinem-stat-prichazi-o-miliardy>
- internetový portál Euroskop.cz, věcně Evropě [online]. Dostupné z: <<http://www.euroskop.cz/>>
- ÚSTŘEDNÍ FINANČNÍ A DAŇOVÉ ŘEDITELSTVÍ, *Výroční zpráva české daňové správy 2009* [online] Ministerstvo financí. 2010. ISBN 978-80-85045-37-6 Dostupná z www: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2009.pdf

Seznam schémat a grafů

Schéma 1: Obecné schéma oběhu dat a finančních toků při správě SPD

Schéma 2: Klasifikace daňových úniků a vyhýbání se daňové povinnosti

Graf 1: Daňové úniky v roce 2007

Seznam Tabulek

Tab. 1: Počet zahájených a ukončených daňových kontrol za rok 2007 dle jednotlivých Celních ředitelství

Tab. 2: Rok 2008 (hodnoty uvedeny v tisících Kč)

Tab. 3: Rok 2009 (hodnoty uvedeny v tisících Kč)

Tab. 4: Celkový přehled nedoplatků vnitrostátní spotřební daně k 31. 3. 2010

Tab. 5: Celkový přehled nedoplatků vnitrostátní SPD k 31. 12. 2010

Tab. 6: Počet daňových kontrol za rok 2007

Tab. 7: Počet kontrol neznačeného lihu 2007

Tab. 8: Přehled daňových úniků dle vybraných výrobků

Tab. 9: Přehled počtu e-AD zaslaných do ČR

Tab. 10: Přehled počtu e-AD zaslaných z ČR

10 Přílohy

Příloha č. 1: Průvodní doklad AAD včetně vysvětlivek

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ

Obchodní průvodní doklad pro dopravu vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně

Vyhotovení pro odesílatele	1 Odesílatel <input type="checkbox"/>	2 Evidenční číslo odesílatele	3 Pořadové číslo					
	7 Příjemce	4 Evidenční číslo příjemce	5 Číslo faktury					
		6 Datum faktury						
	7a Místo dodání	8 Celní úřad v místě odeslání						
	9 Dopravce	10 Zajištění						
11 Další údaje týkající se dopravy (SPZ, RZ)	12 Odesílající stát			13 Přijímající stát				
	14 Daňový zástupce							
1	15 Místo odeslání	16 Datum odeslání		17 Doba trvání dopravy				
18 Označení a popis vybraných výrobků		Počet vnějších balení	Počet vnitřních balení	Hustota při 15°C	19 Kód vybraných výrobků (kód KN)	20 Množství v litrech	21 Hrubá hmotnost	22 Čistá hmotnost
23 Potvrzení								
A Záznam o kontrole				24 Za správnost údajů v polích 1 - 22				
				Podnik podepsaného, telefonní číslo				
				Identifikace podepsaného				
				Místo a datum				
				Podpis				
Pokračování na rubu (vyhotovení 2, 3 a 4)								

Vysvětlivky ke vzoru obchodního průvodního dokladu (rub prvního vyhotovení)

1. Obecné pokyny

- 1.1. Obchodní průvodní doklad musí být vyplněn čitelně a nezaměnitelně. Údaje mohou být předtištěny. Není dovoleno údaje mazat, opravovat nebo přepisovat.
- 1.2. Obchodní průvodní doklad se skládá z pěti vyhotovení:
 Vyhotovení č. 1 je určeno pro odesílatele, vyhotovení č. 2 pro příjemce, vyhotovení č. 3, na kterém je potvrzen příjem vybraných výrobků, se vrací odesílateli a potvrzené vyhotovení č. 4 předloží příjemce příslušnému orgánu členského státu určení. Vyhotovení č. 5 je určeno celnímu úřadu místně příslušnému odesílateli (před zahájením dopravy).
- 1.3. Vyhotovení č. 2, 3 a 4 provází vybrané výrobky během dopravy.
- 1.4. Nevyužitá plocha se v polích 18 – 22 proškrtne.

2. Nadpisy jednotlivých polí

- 2.1. Pole č. 1 Odesílatel: odesílající provozovatel daňového skladu, jeho obchodní firma/název, sídlo a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH) plátce, je-li plátce právnickou osobou; jméno a příjmení/obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH) plátce, je-li plátce fyzickou osobou.
- 2.2. Pole č. 2 Evidenční číslo odesílatele: evidenční číslo přidělené odesílateli celním ředitelstvím.
- 2.3. Pole č. 3 Pořadové číslo: číslo, pod kterým odesílatel uvedenou zásilku vede ve své evidenci.
- 2.4. Pole č. 4 Evidenční číslo příjemce: u provozovatelů daňových skladů a oprávněných příjemců pro opakované přijímání vybraných výrobků se uvede evidenční číslo; u oprávněných příjemců pro jednorázové přijetí vybraných výrobků se uvede číslo povolení přidělené zásilce příslušným daňovým orgánem.
- 2.5. Pole č. 5 Číslo faktury: číslo faktury vztahující se k vybraným výrobkům. Pokud faktura nebyla vystavena, uvede se číslo dodacího listu nebo jiného přepravního dokladu.
- 2.6. Pole č. 6 Datum faktury: datum vystavení dokladu uvedeného v poli 5.
- 2.7. Pole č. 7 Příjemce pro daňové území ČR: přijímající provozovatel daňového skladu, jeho obchodní firma/název, sídlo a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH) plátce, je-li plátce právnickou osobou; jméno a příjmení/obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH) plátce, je-li plátce fyzickou osobou.
 Příjemce v jiném členském státě: obchodní firma nebo název, sídlo nebo místo pobytu a číslo plátce DPH.
 V případě vývozu se uvede osoba pověřená odesílatelem k převzetí vybraných výrobků v místě vývozu.
- 2.8. Pole č. 7a Místo dodání: skutečné místo dodání, pokud vybrané výrobky nejsou dodány na adresu uvedenou v poli 7. U vybraných výrobků, které mají být vyvezeny, se zapíše údaj „VÝVOZ ZE SPOLEČENSTVÍ“ a uvede se místo vývozu. U vybraných výrobků, které mají být následně propuštěny do některého celního režimu Společenství, s výjimkou volného oběhu, se zapíše údaj „CELNÍ REŽIM SPOLEČENSTVÍ“ a uvede se místo, kde budou vybrané výrobky předloženy k celní kontrole.
- 2.9. Pole č. 8 Celní úřad: název a sídlo příslušného celního úřadu, který je oprávněn ke kontrole spotřební daně v místě odeslání.
- 2.10. Pole č. 9 Dopravce: obchodní firma/název, sídlo a daňové identifikační číslo dopravce, je-li dopravce právnickou osobou, jméno a příjmení/obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo dopravce, je-li dopravce fyzickou osobou, toho dopravce, který odpovídá za první dopravu, pokud je doprava provedena osobou odlišnou od odesílatele.
- 2.11. Pole č. 10 Zajištění: uvede se osoba nebo osoby odpovědné za zajištění daně, to znamená „odesílatel“, „dopravce“ nebo „příjemce (vlastník vybraných výrobků)“.
- 2.12. Pole č. 11 Další údaje týkající se dopravy: u tuzemského dopravce další dopravce a jeho obchodní firma/název, sídlo a daňové identifikační číslo, je-li dopravce právnickou osobou, jméno a příjmení/obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo, je-li dopravce fyzickou osobou; u zahraničního dopravce jména dalších dopravců; použité dopravní prostředky a jejich SPZ, popř. jiné označení; číslo, druh a identifikace uzávěr a pečeti.
- 2.13. Pole č. 12 Odesílající stát: členský stát, v němž bude doprava zahájena Použijí se následující zkratky:
 AT Rakousko GB Spojené království
 BE Belgie HU Maďarsko
 CZ Česká republika IT Itálie
 CY Kypr IE Irsko
 DE Německo LU Lucembursko
 DK Dánsko LV Lotyšsko
 EE Estonsko LT Litva
 EL Řecko MT Malta
 ES Španělsko NL Holandsko
 FI Finsko PL Polsko
 FR Francie PT Portugalsko

SE Švédsko SK Slovensko
 SI Slovinsko

- 2.14. Pole č. 13 Přijímající stát: členský stát, v němž bude doprava ukončena. Použijí se stejné zkratky jako v poli č. 12.
- 2.15. Pole č. 14 Daňový zástupce: pokud odesílatel v členském státě odeslání jmenoval daňového zástupce, obchodní firma nebo název, sídlo nebo místo pobytu, číslo plátce DPH a (případně) číslo plátce spotřební daně.
- 2.16. Pole č. 15 Místo odeslání: evidenční číslo odesílajícího daňového skladu.
- 2.17. Pole č. 16 Datum odeslání: datum, a pokud celní úřad požaduje, i hodina, kdy vybrané výrobky byly odeslány z daňového skladu.
- 2.18. Pole č. 17 Doba trvání dopravy: běžná doba trvání dopravy s ohledem na vzdálenost a dopravní prostředek.
- 2.19. Pole č. 18 Obchodní popis a označení vybraných výrobků, počet a druh vnějších obalů, například kontejnerů nebo nádrží, počet kusů uvnitř balení, například kartonů.
 U minerálních olejů se uvádí hustota při 15°C.
- 2.20. Pole č. 19 Kódy vybraných výrobků: kód nomenklatury.
- 2.21. Pole č. 20 Množství: litry při 15°C (minerální oleje vyjma těžké topné oleje).
- 2.22. Pole č. 21 Hrubá hmotnost (Brutto): hrubá hmotnost zásilky v kg.
- 2.23. Pole č. 22 Čistá hmotnost (Netto): u minerálních olejů se uvede hmotnost vybraných výrobků bez obalu v kg.
- 2.24. Pole č. 23 Potvrzení: toto místo je vyhrazeno pro případná potvrzení, která se vyžadují pouze na druhém vyhotovení.
- 2.25. Pole č. 24 Za správnost údajů: doklad vyplní odesílatel. Uvedou se údaje o osobě podepsané na tomto dokladu. Doklad je nutno podepsat.
- 2.26. Pole A Záznam o kontrole: příslušné orgány zaznamenají provedení kontroly na vyhotovení č. 2, 3 a 4. Nostačí-li plocha přední strany dokladu, pokračuje se v záznamech na rubu. Všechny záznamy musí být opatřeny datem a razítkem a podepsány odpovědnou osobou. Pokud se vybrané výrobky propouští do celního režimu, zaznamená zde příslušný úředník provedení kontroly.
- 2.27. Pole B Změna místa dodání - pokud se během dopravy změni místo dodání vybraných výrobků a je odlišné od místa dodání uvedeného v poli 7 nebo 7a, uvede odesílatel v poli B nové místo dodání včetně evidenčního čísla přiděleného příjemci. Odesílatel oznámí neprodleně změnu místa dodání místně příslušnému celnímu úřadu.
- 2.28. Pole C Potvrzení o převzetí vybraných výrobků - vystavuje příjemce. Pokud se vybrané výrobky přijímají do skladu příjemce s daňovým dozorem nebo pokud se vybrané výrobky propouští do některého celního režimu Společenství, s výjimkou volného oběhu, je zde nutno uvést potvrzení daňového nebo celního orgánu.
 Převzetí vybraných výrobků se potvrdí i na rubu vyhotovení č. 2, které si ponechá příjemce vybraných výrobků.