

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

PROVOZNĚ EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA



BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**Právní úprava spotřební daně z minerálních olejů v České republice a
v Polsku**

Marcela Kubíčková

Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Jana Borská

© 2013 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra práva

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Kubíčková Marcela

Podnikání a administrativa Hradec Králové

Název práce

Právní úprava spotřební daně z minerálních olejů v ČR a Polsku

Anglický název

Legal arrangements for excise duty on mineral oils in the Czech Republic and Poland

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je shrnutí právní úpravy spotřebních daní v České republice v obecné rovině ve vazbě na porovnání rozdílů právní úpravy spotřební daně z minerálních olejů v České republice a Polsku. V praktické části budou identifikovány problémy plynoucí z rozdílů v legislativní úpravě vztahující se k obchodování s minerálními oleji v závislosti na jejich sazebním zařazení a účelu použití v Polsku a v České republice, kde bude zejména sledován cíl možných úniků na dani spotřební, který plyne z rozdílné právní úpravy zdanění této položky ve vztahům k jejich možnému faktickému užití a navržení příslušných opatření, která mohou eliminovat danové úniky.

Metodika

Shromáždění podkladů pro zpracování zadané práce

Analýza prostudovaných podkladů teoretické části práce

Získání podkladů pro praktickou část práce

Statistické vyhodnocení získaných dat pro zpracování praktické části práce

Sumarizace výsledků a jejich vyhodnocení

Harmonogram zpracování

1.Sběr dat, vyhotovení zadání práce – do 30.06.2012

2.Vypracování teoretické části – do 31.01.2013

3.Vypracování praktické části –do 28.02.2013

4.Odevzdání práce do 31.03.2013

Rozsah textové části

30 - 40 stran

Klíčová slova

minerální oleje, spotřební daně, zákon o spotřebních daních, daňový řád, cisterna, systém EMCS, pohonné hmoty, čerpací stanice, zákonná úprava, celní správa.

Doporučené zdroje informací

Předpisy Česká republika:

- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Předpisy Polsko:

- USTAWA z dnia 6 grudnia 2008 r.o podatku akcyzowym (Dz. U. z dnia 12 stycznia 2009 r.)

Předpisy Evropská unie:

- Nařízení Komise (ES) č. 684/2009 kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně (účinnost od 1.4.2010)
- Směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a zrušení Směrnice Rady 92/12/EHS (účinnost od 1.4.2010)
- Nařízení Komise (ES) č. 3649/92 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství
- Nařízení Komise (ES) č. 2719/92 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhající spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně
Automobilová paliva, autor Vladimír Matějovský, rok vydání 2005
Vybraná čísla časopisu Clo douane – květen 2010, leden 2011 a únor 2011

Vedoucí práce

Borská Jana, JUDr.

Termín odevzdání

březen 2013

JUDr. Jana Borská

Vedoucí katedry



prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.

Děkan fakulty

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Právní úprava spotřební daně z minerálních olejů v České republice a v Polsku“ zpracovala samostatně po odborných konzultacích s JUDr. Janou Borskou s využitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použité literatury. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Hradci Králové dne 7. března 2013



.....
Marcela Kubíčková

Poděkování

Děkuji JUDr. Janě Borské za její cenné rady při zpracování této bakalářské práce.

SOUHRN

Bakalářská práce identifikuje konkrétní problémy s přepravou minerálních olejů z Polska do České republiky, kde rozdílné zákonné předpisy týkající se sledování zásilek tohoto zboží způsobují problémy s uplatňováním práva při přepravě a dále umožňují nelegální použití těchto minerálních olejů pro jiný účel, než na který se osvobození od spotřební daně vztahuje. Bakalářská práce obsahuje přehled konkrétních způsobů, jakými dochází k daňovým únikům v oblasti minerálních olejů, přičemž vychází z kontrolních zjištění celní správy. Práce navrhuje možná řešení, která by vedla k zamezení rozsáhlých daňových úniků v oblasti odvodu daně z minerálních olejů, čímž by se zvýšilo inkaso spotřební daně z minerálních olejů a dále by se omezil nelegální způsob používání základových olejů pro pohon motorů.

SUMMARY

Bachelor thesis identifies specific problems of the transport of mineral oils from Poland to the Czech Republic, where different legal provisions how to monitor shipments of this merchandise are causing problems with the application of the law in the shipment, and allows illegal use of mineral oil for other purpose than for which the exemption of excise tax applies. Bachelor thesis provides an overview of the specific ways which leads to fraud in the field of mineral oils, information are based on the customs administration control findings. The work suggests possible solutions that would lead to the prevention of major tax evasion in the conscription of mineral oil tax, which would increase the collection of excise duty on mineral oils and further limit the illegal way of using base oils for motor drives.

KLÍČOVÁ SLOVA

Minerální oleje, spotřební daně, zákon o spotřebních daních, daňový řád, cisterna, systém EMCS, pohonné hmoty, čerpací stanice, zákonná úprava, celní správa.

KEY WORDS

Mineral oils, excise duty, act of excise duty, tax code, cisterna, system EMCS, propellants, petrol station, legal regulation, customs administration.

Obsah

1	ÚVOD.....	10
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	12
2.1	Cíl práce	12
2.2	Metodika	12
3	TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	15
3.1	Spotřební daně v České republice	15
3.1.1	Doprava vybraných výrobků	19
3.1.2	Systém přeprav EMCS	22
3.1.3	Pravomoci úředních osob celních úřadů	24
3.2	MINERÁLNÍ OLEJE.....	24
3.2.1	Vymezení pojmů	24
3.2.2	Statistické údaje o inkasu spotřebních daní z minerálních olejů.....	26
4	PRAKTICKÁ ČÁST	30
4.1	Porovnání právních předpisů v České republice a v Polsku	30
4.1.1	Předpisy Česká republika	30
4.1.2	Předpisy Polsko	30
4.1.3	Nesrovnalosti v právní úpravě - důsledky.....	31
4.2	Případové studie	33
4.2.1	Případová studie č. 1	33
4.2.2	Případová studie č. 2	34
4.2.3	Případová studie č. 3	34
4.2.4	Shrnutí případových studií	35
4.3	Vyhodnocení daňových úniků z minerálních olejů.....	36

4.3.1	Daňové úniky v roce 2009.....	36
4.3.2	Daňové úniky v roce 2010.....	37
4.3.3	Daňové úniky v roce 2011.....	38
4.3.4	Daňové úniky v roce 2012.....	39
4.3.5	Vyhodnocení vývoje za roky 2009 až 2012	40
4.4	Diskuse.....	42
5	ZÁVĚR.....	44
6	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	47
7	PŘÍLOHY	49
7.1	Seznam tabulek a grafů	49
7.1.1	Tabulky.....	49
7.1.2	Grafy.....	49

1 ÚVOD

Bakalářská práce se bude zabývat spotřební daní z minerálních olejů a jejich legislativní úpravou v České republice a v Polsku. Toto téma již několik let plní novinové titulky a to zejména v oblasti daňových podvodů. Tato situace znepokojuje většinu občanů naší republiky, protože daňové podvody snižují výběr daní, které následně chybějí ve státním rozpočtu.

Těžiště práce spočívá v rozboru současné právní úpravy v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Vysvětluje systém uplatňování práva v oblasti spotřebních daní, identifikuje jednotlivé vybrané výrobky, stanovuje podmínky pro výrobu těchto výrobků a způsoby nakládání s nimi. V další části rozebírá způsoby přepravy vybraných výrobků v jednotlivých režimech po území České republiky a dále po území Evropské unie a podrobněji se věnuje elektronickému systému přepravy, který je používán v celé Evropské unii, systém EMCS. Je zde vysvětleno, co vlastně jsou minerální oleje, jejich základní rozdělení pro účely spotřebních daní a vysvětlení pojmu základové oleje, kterým se bakalářská práce podrobně věnuje v případových studiích. Podrobněji je zde rozebrána spotřební daň z minerálních olejů, které byly a jsou problematickou komoditou, u které dochází opakovaně k daňovým únikům. Vzhledem k vysokým ziskům dochází k těmto daňovým únikům neustále a způsoby obcházení zákonů jsou vždy jiné a dokonalejší. Bakalářská práce informuje o inkasu spotřebních daní z minerálních olejů v letech 2009 až 2011 celní správou, kde jsem využila statistické údaje celní správy.

V praktické části budou definovány nesrovnalosti plynoucí z rozdílných zákonných ustanovení týkajících se dopravy minerálních olejů v České republice a v Polsku. Tato část se bude zabývat způsoby porušování zákona o spotřebních daních v České republice, bude identifikovat jednotlivé problémy, které nastávají při nezákonném používání základových minerálních olejů pro pohon motorů. Současně zde budou uvedeny konkrétní zjištění porušení zákona o spotřebních daních, které celní správa během výkonu své činnosti zaznamenává. Vzhledem ke skutečnosti, že Ministerstvo financí uvažuje o změnách v legislativě týkající se minerálních olejů za účelem eliminace rozsáhlých daňových úniků, představí bakalářská práce možná řešení tak, jak navrhuje nebo přímo realizuje právě Ministerstvo financí, ale současně budou navrženy i další možnosti, které by nastalou situaci pomohly řešit. Systémové řešení by zřejmě, vzhledem k rozsáhlosti tohoto

problému, znamenalo úpravy v legislativě Evropské unie. Česká republika se v současnosti potýká s nedostačujícím výběrem daní, jsou zde velké daňové úniky jak v oblasti spotřebních daní, tak i v oblasti daně z přidané hodnoty, kde v mnoha případech k těmto daňovým únikům dochází současně. V této bakalářské práci bude identifikován jeden problém daňových úniků, a to při obchodování se základovými oleji (polsky „oleje smarowe“), a budou zde uvedeny možnosti, které by přinesly zlepšení výběru spotřební daně z minerálních olejů a současně snížily počet daňových úniků v řádech milionů korun.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem teoretické části bakalářské práce bude přehledné zhodnocení současného stavu zákonné úpravy spotřebních daní z minerálních olejů, seznámení s pojmem minerální oleje, se způsobem jejich přepravy, a to jak po území České republiky, tak i po území Evropské unie. Dílčím cílem bude shromáždění údajů o výběru spotřebních daní, kdy budou využity statistické údaje, které obsahují výši inkasa spotřebních daní z minerálních olejů v České republice, aby bylo zřejmé, v jakých částkách se inkaso spotřební daně z minerálních olejů pohybuje.

Cílem praktické části bakalářské práce bude identifikace problémů, které vyplývají z rozdílů v legislativní úpravě vztahující se k obchodování s minerálními oleji v závislosti na jejich sazebním zařazení a účelu použití v Polsku a v České republice. Případové studie se zabývají způsoby porušování zákona při přepravě minerálních olejů z Polska do České republiky, případně i do dalších států Evropské unie. Statistické údaje získané prostřednictvím celní správy udávají počty případů zajištění minerálních olejů. Současně bude v bakalářské práci vyčíslen daňový únik na spotřební dani z minerálních olejů. Dílčím cílem práce bude navrhnout možná řešení stávající situace, jež by v případě uvedení do praxe mohla vést ke snížení daňových úniků a tím i ke zvýšení výběru spotřební daně z minerálních olejů.

2.2 Metodika

Teoretická část bakalářské práce je zpracována podle níže uvedené osnovy:

1. Studium dokumentace – zákony a směrnice.
2. Studium odborné literatury, získávání informací pomocí internetu.
3. Získání statistických údajů o výběru spotřebních daní.

Teoretická část práce byla zpracována metodou studium dokumentů a literárních pramenů. Konkrétně se jedná o zákony České republiky, a to zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Dále studium polské zákonné úpravy spotřebních daní USTAWA z

dnia 6 grudnia 2008 r.o podatku akcyzowym (Dz. U. z dnia 12stycznia 2009 r.). Studium dokumentů Evropské unie, jako jsou Nařizení Komise (ES) č. 684/2009, č. 3649/92 a č. 2719/92, které se zabývají dopravou vybraných výrobků po území Evropské unie a Nařizení – prováděcí nařizení Komise (EU) č. 927/2012 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Teoretická část bakalářské práce pojednává o spotřebních daních a zejména o minerálních olejích, konkretizuje jednotlivé druhy minerálních olejů tak, aby bylo zřejmé, k čemu se používají. Pro přehled vývoje výběru spotřebních daní z minerálních olejů obsahuje bakalářská práce tabulky s inkasem spotřební daně z minerálních olejů za roky 2009 až 2011, které jsou členěny po měsících. V teoretické části je také stručná informace o možnostech legálního použití minerálních olejů v režimu osvobození od spotřební daně a v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a to prostřednictvím různých povolení vydávaných celní správou (povolení k provozování daňového skladu, zvláštní povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, opakovaný příjemce - oprávněný a jednorázový pro přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ze zení Evropské unie, a další. Jsou zde uvedena oprávnění celních orgánů, která jsou zakotvena v zákoně o spotřebních daních.

Praktická část bakalářské práce je zpracována podle níže uvedené osnovy:

1. Sběr materiálů, podkladů a informací.
2. Zpracování a setřídění poznatků.
3. Vyhodnocení výsledků praktické části práce.
4. Doporučená opatření pro praxi.

V praktické části je použita deskriptivní metoda výzkumu. První část identifikuje rozdílnou právní úpravu zdaňování minerálních olejů zařazených do KN 2710 19 71 až 2710 19 99 v České republice a v Polsku. Jsou zde popsány druhy přepravních dokladů, které jsou používány polskými přepravci. Tyto přepravní doklady jsou součástí přeprav minerálních olejů jak v režimu podmíněného osvobození od daně, tak i v režimu volného oběhu.

V další části práce jsou využita statistická data, která obsahují údaje z kontrolních zjištění celní správy. Tato kontrolní zjištění jsou získána přímo z výkonu kontroly přeprav vybraných výrobků, které provádí celní správa v rámci své činnosti přímo na silnicích, a to

za roky 2009 až 2012. Uvedené situační studie týkající se porušení zákona z oblasti minerálních olejů jsou získány z kontrolních zjištění celní správy. Jsou zde popsány způsoby porušování zákona, které se neustále opakují, takže jsou shrnuty do tří situačních studií. Jsou zde vyčísleny počty případů porušení zákona a výše daňového úniku na spotřebních daních za roky 2009 až 2012, a to podle jednotlivých celních ředitelství. Údaje jsou zpracovány s využitím statistických údajů celní správy. V tabulkách č. 5 až 8 jsou vyčísleny počty zajištěných minerálních olejů a výše daňového úniku na spotřební dani z minerálních olejů. V grafech č. 1 až 4 je rozdělení zajištěných minerálních olejů v litrech podle jednotlivých celních ředitelství. Veškeré podklady byly získány z kontrolních zjištění celní správy. Ke zpracování a seřídění poznatků byly využity metody analýzy, syntézy a komparace dat.

Vyhodnocení výsledků praktické části práce bylo provedeno metodou komparace a dedukce. V tabulce č. 9 je porovnán vývoj počtu zjištěných porušení zákona o spotřební dani a výše daňového úniku za roky 2009 až 2012. V kapitole 5.5 „Diskuse“ jsou uvedeny uzákoněné změny v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, které částečně budou ovlivňovat i trh s minerálními oleji. V této kapitole jsou dále uvedeny právě probíhající legislativní změny, které jsou projednávány v poslanecké sněmovně. Po rozboru případových studií jsou zde navrženy další možnosti, jež by po případném zapracování do zákonů České republiky, případně Evropské unie, mohly vést k lepší kontrole trhu s minerálními oleji. Doporučení jsou realizována na bázi metod indukce a dedukce.

3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

3.1 Spotřební daně v České republice

Spotřební daně jsou v České republice upraveny Zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o spotřebních daních). Spotřebními daněmi jsou:

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

Správu spotřebních daní v České republice vykonávají od 1. 4. 2004 orgány celní správy a registrace probíhá podle místní příslušnosti podnikatelských subjektů nebo fyzických osob. Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území České republiky vyrobené nebo na daňové území České republiky dovezené. Plátcem daně je právnická nebo fyzická osoba, která provozuje daňový sklad, je oprávněným příjemcem, daňovým zástupcem nebo výrobcem, které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Plátcem spotřební daně je také osoba, které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při dovozu vybraných výrobků ze třetích zemí. Plátcem se také stává každá osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, než povoluje zákon o spotřebních daních a neprokáže, že vybrané výrobky jsou řádně zdaněné nebo neprokáže oprávněnost jejich nabytí bez daně (nemá daňový doklad prokazující, že spotřební daň byla uhrazena). V zákoně o spotřebních daních je vyjmenován okruh osob, které se mohou v přesně vymezených případech stát plátcí spotřební daně.

V zákoně o spotřebních daních je vymezeno¹, jaké množství konkrétních vybraných výrobků lze považovat za množství, které může osoba skladovat nebo přepravovat bez

¹ ŠULC IVO a kolektiv, *Spotřební daně s komentářem*, CP Books, a.s., Brno 2005, 1.vydání, s. 6, ISBN 80-251-0651-9.

toho, aby prokazovala jejich zdanění nebo oprávněné nabytí bez daně. Je tím v podstatě myšleno takové množství, které může být považováno za osobní spotřebu ve smyslu zákona o spotřebních daních. Jedná se o tato níže uvedená množství:

- minerálních olejů s výjimkou zkapalněných ropných plynů dopravovaných v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně množství dopravované v běžných nádržích zvýšené o 20 l,
- zkapalněných ropných plynů v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně 5 tlakových nádob,
- konzumního lihu a lihovin 10 l konečných výrobků,
- piva 110 l,
- meziproduktů 20 l,
- vína 90 l, z toho u šumivých vín 60 l,
- cigaret 800 kusů,
- cigarillos a doutníků o váze menší než 3 g/kus 400 kusů,
- ostatních doutníků 200 kusů,
- tabáku ke kouření 1 kg.

Zda se jedná o vybrané výrobky zdaněné, prokazuje osoba daňovým dokladem. Daňový doklad vystavuje plátce v okamžiku, kdy uvádí vybrané výrobky do volného daňového oběhu. Daňový doklad musí obsahovat předepsané náležitosti². Osoby mohou pořizovat vybrané výrobky také v režimu bez spotřební daně, v režimu osvobození, pokud k tomu mají oprávnění. Oprávněné nabytí vybraných výrobků osvobozených od daně prokazuje osoba zvláštním povolením, vydaným podle § 13 zákona o spotřebních daních a dokladem o osvobození vybraných výrobků od daně. V režimu osvobození od daně se nacházejí vybrané výrobky, které mají přesně určen způsob použití (spotřeba) při výrobě jiných výrobků, např. při čištění a oplachování, výrobě pečiva, atd. Držitel zvláštního povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně podle § 13 zákona o spotřebních daních je povinen skladovat a spotřebovat přijatý vybraný výrobek osvobozený od daně v místě, které je povoleno ve zvláštním povolení k přijímání

² ŠULC IVO a kolektiv, *Spotřební daně s komentářem*, CP Books, a.s., Brno 2005, 1. vydání, s. 7, ISBN 80-251-0651-9.

a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně. Při pořízení osvobozených vybraných výrobků vystaví bezodkladně plátce, který dodává vybrané výrobky, doklad o osvobození.

Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území České republiky nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území České republiky. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem jejich uvedení do volného daňového oběhu³. Plátce má možnost požádat o vrácení spotřební daně u vybraných výrobků již uvedených do volného daňového oběhu. Toto ustanovení se týká výrobků, které se pohybují po Evropské unii za účelem dalšího zpracování, případně byly vyrobeny v jednom státě EU a jsou spotřebovány v jiném státě EU. Nárok na vrácení daně může plátce uplatnit v daňovém přiznání. Pokud není tento nárok uplatněn do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být uplatněn poprvé, zaniká. Zdaňovacím obdobím pro vybrané výrobky (s výjimkou dovážených vybraných výrobků) je kalendářní měsíc. Pokud plátcí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, předloží daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu v termínu do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém daňová povinnost vznikla. Stejným způsobem mohou plátcí uplatnit nárok na vrácení daně. Spotřební daně jsou splatné ve lhůtě 40 dnů, s výjimkou spotřební daně z lihu, která je splatná ve lhůtě 55 dnů, po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. V zákoně o spotřebních daních jsou řešeny další lhůty splatnosti, které mohou být např. první pracovní den po dni vzniku daňové povinnosti (znehodnocení vybraných výrobků), u tabákových výrobků plní funkci daňového přiznání objednávka tabákových nálepek.

Vybraný výrobek se může nacházet v režimu podmíněného osvobození od daně, což znamená, že daňová povinnost je odložena až do doby uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Takový vybraný výrobek je umístěn v daňovém skladu nebo je dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a pro vývoz. Daňovým skladem je podnik na výrobu vybraných výrobků, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených zákonem, vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá. Daňovým skladem je také sklad vybraných výrobků, ve kterém provozovatel

³ ŠULC IVO a kolektiv, *Spotřební daně s komentářem*, CP Books, a.s., Brno 2005, 1.vydání, s. 11, ISBN 80-251-0651-9.

daňového skladu za podmínek stanovených zákonem vybrané výrobky skladuje, zpracovává, přijímá nebo odesílá. Vybrané výrobky lze vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků a porušení této povinnosti se považuje za závažné porušení zákona o spotřebních daních. Vybrané výrobky mohou být v daňovém skladu umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně⁴. Daňový sklad lze provozovat pouze na základě povolení, které vydávají orgány celní správy na návrh žadatele. Provozovateli daňového skladu je zákonem uložena povinnost vést evidenci způsobem, který je stanoven v § 37 zákona o spotřebních daních. Evidenci je nutné uchovat po dobu 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém byla vyhotovena. Provozovatel daňového skladu je v přímém kontaktu s celními orgány, v některých případech může být celní správou zaveden stálý daňový dozor (lihovary).

Daňový sklad může být provozován pouze v případě, že je zajištěna daň. Zajištění daně je základní podmínkou pro vydání povolení k provozování daňového skladu. Bez zajištění daně nelze povolení k provozování daňového skladu vydat. Zajištění daně může být poskytnuto v hotovosti na depozitní účet pro zajištění daně u místně příslušného celního úřadu (složiteli nevzniká nárok na úrok ze složené částky), bankovní zárukou, nebo může být poskytnuto ručení v případě, že osobu ručitele povolí celní úřad. Pokud provozovatel daňového skladu nezaplatí spotřební daň v zákonné lhůtě její splatnosti, použije celní úřad zajištění daně na úhradu dlužné daně. Na žádost žadatele může celní ředitelství povolit snížení zajištění daně nebo povolit upuštění od zajištění daně. V tomto případě žadatel prokazuje svoji daňovou spolehlivost, dlouhodobou finanční stabilitu, plnění platebních povinností a schopnost dostát svým závazkům.

Přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně je možné také na základě povolení oprávněného příjemce, opakovaného nebo jednorázového, což může být jakákoliv osoba, která není provozovatelem daňového skladu. Institut oprávněného příjemce slouží k „dovozu“ vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ze zemí Evropské unie, přičemž oprávněný příjemce nesmí vybrané

⁴ ŠULC IVO a kolektiv, *Spotřební daně s komentářem*, CP Books, a.s., Brno 2005, 1. vydání, s. 18, ISBN 80-251-0651-9.

výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat. Ihned po ukončení dopravy jsou vybrané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu. Po dobu přepravy je zajištěna spotřební daň. Zajištění daně je po ukončení dopravy uvolněno v případě jednorázového oprávněného příjemce, nebo je doprava zajištěna trvale v případě opakovaného oprávněného příjemce.

Provozovatel daňového skladu, který je registrovaný ke spotřební dani v jiném členském státě, se může nechat na daňovém území České republiky zastupovat svým daňovým zástupcem. Toto je možné jen na základě povolení vydaného orgány celní správy.

Na základě povolení celního úřadu lze vybrané výrobky prodávat za ceny bez daně v tranzitním prostoru mezinárodních letišť a na palubách letadel fyzickým osobám při jejich bezprostředním výstupu z daňového území Evropského společenství. Tranzitní prostor je vymezen rozhodnutím celního úřadu, který je místně příslušný mezinárodnímu letišti. Vybrané výrobky lze dodávat do prostor mezinárodních letišť a na paluby letadel pouze v režimu podmíněného osvobození od daně. Prodávat vybrané výrobky za ceny bez daně lze fyzickým osobám pouze po ověření, že jejich nejbližší cílová stanice je ve třetí zemi. Držitel povolení je povinen zajistit, aby při prodeji vybraných výrobků bylo na prodejním dokladu vyznačeno: číslo letu, druh vybraných výrobků a cena.

3.1.1 Doprava vybraných výrobků

Vybrané výrobky lze dopravovat v režimu volného oběhu, v režimu podmíněného osvobození od daně nebo v režimu osvobození od daně. Zákon o spotřebních daních stanoví, za jakých podmínek je možné vybrané výrobky přepravovat po území České republiky a Evropské unie a přesně vymezuje, s jakými doklady je možné vybrané výrobky přepravovat při různých způsobech přepravy.

V § 24 zákona o spotřebních daních je řešena doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně po území České republiky. Podmíněným osvobozením od daně je odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň až do dne uvedení vybraných

výrobků do volného daňového oběhu⁵. V režimu podmíněného osvobození od daně je možné dopravovat vybrané výrobky z daňového skladu do jiného daňového skladu s průvodním dokladem (AAD), a to pouze tehdy, je-li zajištěna daň na dopravované vybrané výrobky. Celní úřad vydá souhlas se zahájením dopravy. V odůvodněných případech, např. u subjektů s velmi četným zahajováním a ukončováním doprav, může celní úřad povolit, aby souhlas se zahájením dopravy vydával zaměstnanec provozovatele daňového skladu. Doprava vybraných výrobků je ukončena jejich přijetím v přijímajícím daňovém skladu. Celní úřad může stanovit lhůtu, ve které se má doprava v režimu podmíněného osvobození uskutečnit a může také určit trasu, po které má být doprava uskutečněna.

V § 25 zákona o spotřebních daních je řešena doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy Evropské unie. Vybrané výrobky lze přepravovat z daňového skladu na území České republiky do daňového skladu, oprávněnému příjemci nebo daňovému zástupci do jiného členského státu, nebo z daňového skladu na území jiného členského státu do daňového skladu, oprávněnému příjemci nebo daňovému zástupci na území České republiky, nebo jsou vybrané výrobky dopravovány z daňového skladu umístěného v jiném členském státě přes daňové území České republiky do daňového skladu, oprávněnému příjemci nebo daňovému zástupci do jiného členského státu (pouze projíždějí). Při dopravě je opět nezbytné zajištění daně, bez něhož nemůže být doprava zahájena.

V režimu podmíněného osvobození od daně mohou být vybrané výrobky dopravovány pouze s průvodním dokladem AAD. Přijímající daňový sklad (oprávněný příjemce nebo daňový zástupce) potvrdí přijetí vybraných výrobků na průvodním dokladu a následně přechází odpovědnost za případné porušení režimu podmíněného osvobození od daně na provozovatele přijímajícího daňového skladu (oprávněného příjemce nebo daňového zástupce). Místo průvodního dokladu může být použit při dopravě přes nebo na území členských států jednotný doklad podle příslušného předpisu Evropských

⁵ ŠULC IVO a kolektiv, *Spotřební daně s komentářem*, CP Books, a.s., Brno 2005, 1. vydání, s. 34, ISBN 80-251-0651-9.

společenství. Pokud jsou vybrané výrobky dopravovány přes území jedné nebo více třetích zemí může být použit karnet TIR nebo karnet ATA⁶.

V režimu podmíněného osvobození lze vybrané výrobky vyvážet z daňových skladů z daňového území Evropské unie přes jiný členský stát, potom se jedná se o dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy až na hranice Evropského společenství. Tam je vývoz ukončen potvrzením průvodního dokladu výstupním pohraničním celním úřadem, který je zde uveden místo příjemce (daňového skladu nebo oprávněného příjemce). Vybrané výrobky lze vyvážet v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s průvodním dokladem AAD.

Během přepravy vybraných výrobků může dojít k porušení režimu podmíněného osvobození od daně. Režim je porušen, pokud vybrané výrobky nejsou ve stanovené lhůtě dopraveny do daňového skladu a přijaty daňovým skladem (oprávněným příjemcem nebo daňovým zástupcem), nejsou předloženy celnímu úřadu určení a není pro ně navrženo jiné celně schválené určení, nebo nejsou vyvezeny. Vybrané výrobky, u kterých k porušení režimu podmíněného osvobození od daně došlo, jsou považovány za vyjmuté z tohoto režimu, jsou ve volném oběhu. Pokud dojde k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy na daňovém území České republiky, povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká na daňovém území České republiky. Povinnost daň přiznat a zaplatit má provozovatel odesílajícího daňového skladu. Společně a nerozdílně odpovídá za daň s provozovatelem odesílajícího daňového skladu také provozovatel přijímajícího daňového skladu (oprávněný příjemce nebo daňový zástupce) na daňovém území České republiky a dopravce nebo vlastník vybraných výrobků, pokud by poskytl zajištění daně místo provozovatele odesílajícího daňového skladu.

Vybrané výrobky, které jsou přepravovány do České republiky z jiného členského státu pro účely podnikání, lze přepravovat se zjednodušeným průvodním dokladem (SAD). Podnikatelský subjekt, který vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě zakoupí pro účely podnikání, musí na žádost odesílajícího dodavatele ihned po přijetí vybraných výrobků zaslat zpět potvrzené vyhotovení zjednodušeného

⁶ ŠULC IVO a kolektiv, *Spotřební daně s komentářem*, CP Books, a.s., Brno 2005, 1. vydání, s. 35, ISBN 80-251-0651-9.

průvodního dokladu. Celní úřad je povinen na žádost vydat potvrzení, že daň byla přiznána nebo zaplacena⁷. Stejně tak vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky a dopravované do jiného členského státu pro účely podnikání lze dopravovat se zjednodušeným průvodním dokladem. V tomto případě je odesílatel povinen písemně uvědomit před zahájením dopravy příslušný celní úřad.

Osvobozeny od spotřební daně jsou vybrané výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které fyzické osoby nabyly v tomto členském státě pro osobní spotřebu a fyzické osoby je dopravují na daňové území České republiky. Celní úřad nebo celní ředitelství posoudí, jestli vybrané výrobky jsou určeny pro podnikání nebo pro osobní spotřebu. Je nutné vzít v úvahu skutečnost, zda fyzická osoba je podnikatelem a z jakých důvodů vybrané výrobky nabyla. Množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu je množství menší, než je uvedeno v § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních⁸.

V případech, kdy jsou vybrané výrobky dováženy na daňové území České republiky a nenacházejí se v režimu podmíněného osvobození od daně nebo jsou předmětem celního řízení nebo se nacházejí ve svobodném celním pásmu nebo ve svobodném celním skladu na daňovém území České republiky, je daň vybírána za podmínek stanovených celními předpisy. Pokud jsou dováženy vybrané výrobky uvedené do režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky, musí být bezodkladně umístěny v daňovém skladu.

3.1.2 Systém přeprav EMCS

“Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Excise Movement and Control System - dále jen „EMCS“) je v České republice v provozu od 1. 4. 2010. Právním základem pro implementaci systému EMCS je Rozhodnutí

⁷ ŠULC IVO a kolektiv, *Spotřební daně s komentářem*, CP Books, a.s., Brno 2005, 1. vydání, s. 37, ISBN 80-251-0651-9.

⁸ ŠULC IVO a kolektiv, *Spotřební daně s komentářem*, CP Books, a.s., Brno 2005, 1. vydání, s. 6, ISBN 80-251-0651-9.

Evropského parlamentu a Rady Evropské unie č. 1152/2003 ES ze dne 16. června 2003 o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.

Zavedení EMCS umožňuje zjednodušení pohybu zboží uvnitř Společenství v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a přispívá k posílení aspektů vnitřního trhu v pohybu zboží podléhajících spotřební dani. EMCS by měl být slučitelný s novým elektronickým tranzitním systémem (NCTS) tak, aby zjednodušil správní a obchodní postupy.

Podstatou systému EMCS je nahrazení dříve používaných „papírových“ průvodních dokladů (AAD) elektronickými průvodními doklady (e-AD) a současně zabezpečení lepší kontroly a řízení přeprav zboží podléhajících spotřebními daním v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně uvnitř Společenství. Prostřednictvím systému EMCS je propojeno více než 80 tisíc daňových subjektů s 27 národními správci daně členských zemí v rámci celé Evropské unie. Implementace systému EMCS výrazně zlepšila fungování vnitřního trhu:

- zjednodušením pohybu zboží podléhajících spotřebními daním v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně tím, že je zaveden elektronický přenos průvodních dokladů,
- zabezpečením pohybu zboží podléhajících spotřebními daním v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně kontrolou údajů o daňových subjektech před odesláním zboží a rychlejším a bezpečnějším zasláním potvrzení o přijetí zboží v místě určení,
- monitorováním pohybu zboží podléhajících spotřebními daním v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v reálném čase a vykonáváním kontrol po celou dobu přepravy⁹).

⁹ Celní správa České republiky. (cit. 3.12.2012) *Informace*. Dostupné on-line na <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>

3.1.3 Pravomoci úředních osob celních úřadů

Úřední osoby mohou při výkonu správy daní, na základě předchozího oznámení, vykonávat nepřetržitý dozor v prostorách daňového subjektu, určených k podnikání. Dále mohou nařídit daňovému subjektu provést inventuru ve stanovené lhůtě.

3.2 MINERÁLNÍ OLEJE

3.2.1 Vymezení pojmů

Minerální olej (též ropný olej) vzniká při frakční destilaci ropy. Je to průhledný, bezbarvý olej složený především z alkanů a cyklických parafinů, příbuzný s vazelinou (bílá vazelina). Má hustotu okolo 0,8 g/cm³. Na dnešním petrochemickém trhu se termín "minerální olej" často používá v právních dokumentech jako označení všech kapalných uhlovodíků a plynných produktů získávaných z ropných vrtů. Existují tři základní třídy rafinovaných minerálních olejů: parafinové oleje, naftenové oleje a aromatické oleje.

Motorová nafta je směs kapalných uhlovodíků. Získává se destilací a rafinací z ropy (při teplotách 150 - 370 °C). Její kvalita je udávána cetanovým číslem vyjadřujícím její vznětovou charakteristiku. Motorová nafta slouží (mimo jiné) jako palivo pro vznětové motory. Kvalitní nafta obsahuje delší řetězce nerozvětvených uhlovodíků, mezi které patří parafinické uhlovodíky, jež při nízkých teplotách vytvářejí krystaly, čímž mohou způsobit zamrzávání nafty. Rozlišujeme směsnou motorovou naftu (řidčeji SMN, SMN 30 nebo Eko diesel), která je vyráběna z klasické fosilní motorové nafty (69%) a biosložky MEŘO (31%) dle normy ČSN 656508. Směsná motorová nafta se může mísit se standardní motorovou naftou. Směsná motorová nafta obsahuje biosložku, která je hygroskopická. Pokud dojde v průběhu nevhodného nebo dlouhodobého (více než 3 měsíce) skladování k zvýšení obsahu vody, může být palivo znehodnoceno.

Benzín (též **benzin**) je ropného původu a je používán zejména jako palivo v zážehových spalovacích motorech, dále jako rozpouštědlo, pro ředění nátěrových hmot, ale má i celou řadu dalších využití. Obsahuje především alifatické uhlovodíky získávané frakční destilací ropy, dále přídavek isooktanu nebo aromatických uhlovodíků toluenu a benzenu ke zvýšení oktanového čísla. Také se přidávají různá aditiva, pro zlepšení výkonu motorů a snížení škodlivých emisí. Některé směsi obsahují ethanol, což jsou částečně

alternativní paliva. Benzin se vyrábí v ropných rafineriích. Benzin plave na vodě, proto lze hasit benzinový oheň vodou pouze, je-li rozprašována ve formě jemné mlhy. Důležitou charakteristikou benzínu je jeho oktanové číslo, které označuje, jak je benzin odolný proti předčasnému detonačnímu zážehu.

Základové oleje jsou také vyrobené z ropy a označují se jako minerální. Pro mazání a podobné účely se používají i upravené oleje rostlinné nebo oleje syntetické. Podle způsobu použití se rozlišují mazací oleje (motorové, převodové) a speciální oleje (hydraulické, transformátorové, kabelové, medicínální oleje apod.), jejichž hlavní funkcí není mazání.

Při pohonu motorových vozidel jsou používány automobilové benzíny, které mají sazební zařazení KN 2710 11 41 až 2710 11 49 a dále nafta se sazebním zařazením 2710 19 41 až 2710 19 49. Tyto minerální oleje se používají pro pohon motorových vozidel v největší míře. Předmětem daně z minerálních olejů jsou dále benzíny jiné než motorové, letecké pohonné hmoty benzinového typu, střední oleje a těžké plynové oleje, těžké oleje, odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny a zkapalněný bioplyn, jakékoliv směsi minerálních olejů, které jsou určeny pro pohon motorů.

3.2.2 Statistické údaje o inkasu spotřebních daní z minerálních olejů

Tabulka 1 - rok 2009 – inkaso v Kč (včetně příjmů ze spotřební daně vyměřené při dovozu ze třetích zemí).

Zdaňovací období	Inkaso	Zdaňovací období	Inkaso 03/2009 – 02/2010
Leden	6 366 932 450	březen 2009	5 927 833 490
Únor	6 177 802 937	duben 2009	5 416 703 435
Březen	5 927 833 490	květen 2009	6 707 488 075
Duben	5 416 703 435	červen 2009	6 568 969 467
Květen	6 707 488 075	červenec 2009	6 829 734 369
Červen	6 568 969 467	srpen 2009	6 820 681 691
Červenec	6 829 734 369	září 2009	7 288 707 307
Srpen	6 820 681 691	říjen 2009	6 964 879 242
Září	7 288 707 307	listopad 2009	7 131 190 011
Říjen	6 964 879 242	prosinec 2009	7 251 878 123
Listopad	7 131 190 011	leden 2010	6 780 671 411
Prosinec	7 251 878 123	únor 2010	7 228 504 175
Celkem	79 452 800 596	Celkem	80 917 240 795

Komentář k tabulce: Inkaso nekopíruje přesně a v časové závislosti na splatnosti daně výši daně vyměřené za zdaňovací období. Přesto za delší časové období a s využitím časového posunu splatnosti je dostatečnou informací o úplnosti dat a o platební morálce daňových subjektů. Zahrnuje veškeré příjmy ze spotřební daně z minerálních olejů. V případě, že je u daňového přiznání zahájen postup k odstranění pochybností, je zde časová prodleva, která je odvislá od doby trvání postupu k odstranění pochybností. Potom nejsou data z takového daňového přiznání předepsána ve zdrojové aplikaci, dokud není vyměřená daň a vydán platební výměr. Také se může stát, že subjekt nebo správce daně zjistí, že povinnost daň přiznat a zaplatit je v jiné výši, než ta, která byla uvedena v daňovém přiznání. Proto se již zveřejněná data musí průběžně aktualizovat. Lhůta pro podání daňového přiznání je u spotřebních daní nejpozději do 25. dne po skončení zdaňovacího období, za které se přiznává. Splátlost daně z minerálních olejů je ve lhůtě 40 dnů po skončení tohoto zdaňovacího období.

Zdroj: Celní správa České republiky. (cit.29.1.2013). *Informace. Dostupné on-line:*

http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/MO_inkaso/Vymer_SPD_MO_2009_SK_05.pdf

Inkaso za rok 2009 – údaj z účtu státního rozpočtu

79 452 800 596 Kč

Předpis za rok 2009 = vyměřená daň – vratky

80 490 571 162 Kč

Inkaso za období 03/2009 - 02/2010

80 917 240 795 Kč

Tabulka 2 - rok 2010 – inkaso v Kč (včetně příjmů ze spotřební daně vyměřené při dovozu ze třetích zemí).

Zdaňovací období	Inkaso	Zdaňovací období	Inkaso 03/2010 – 02/2011
leden	6 780 671 411	březen 2010	4 862 062 219
únor	7 228 504 175	duben 2010	5 650 700 509
březen	4 862 062 219	květen 2010	6 719 378 096
duben	5 650 700 509	červen 2010	6 830 934 774
květen	6 719 378 096	červenec 2010	6 857 575 068
červen	6 830 934 774	srpen 2010	7 388 870 080
červenec	6 857 575 068	září 2010	7 241 185 432
srpen	7 388 870 080	říjen 2010	7 263 941 666
září	7 241 185 432	listopad 2010	7 188 228 200
říjen	7 263 941 666	prosinec 2010	7 391 680 807
listopad	7 188 228 200	leden 2011	6 892 128 048
prosinec	7 391 680 807	únor 2011	6 241 357 637
Celkem	81 403 732 437	Celkem	80 528 042 536

Komentář k tabulce: Inkaso nekopíruje přesně a v časové závislosti na splatnosti daně výši daně vyměřené za zdaňovací období. Přesto za delší časové období a s využitím časového posunu splatnosti je dostatečnou informací o úplnosti dat a o platební morálce daňových subjektů. Zahrnuje veškeré příjmy ze spotřební daně z minerálních olejů. V případě, že je u daňového přiznání zahájen postup k odstranění pochybností, je zde časová prodleva, která je odvislá od doby trvání postupu k odstranění pochybností. Potom nejsou data z takového daňového přiznání předepsána ve zdrojové aplikaci, dokud není vyměřená daň a vydán platební výměr. Také se může stát, že subjekt nebo správce daně zjistí, že povinnost daň přiznat a zaplatit je v jiné výši, než ta, která byla uvedena v daňovém přiznání. Proto se již zveřejněná data musí průběžně aktualizovat. Lhůta pro podání daňového přiznání je u spotřebních daní nejpozději do 25. dne po skončení zdaňovacího období, za které se přiznává. Splátost daně z minerálních olejů je ve lhůtě 40 dnů po skončení tohoto zdaňovacího období.

Zdroj: Celní správa České republiky. (cit.29.1.2013). *Informace. Dostupné on-line:*

http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/MO_inkaso/Vymer_SPD_MO_2010_SK_05.pdf

Inkaso za rok 2010 – údaj z účtu státního rozpočtu

81 403 732 437 Kč

Předpis za rok 2010 = vyměřená daň – vratky

80 664 986 139 Kč

Inkaso za období 03/2010 - 02/2011

80 528 042 536 Kč

Tabulka 3 - rok 2011 – inkaso v Kč (včetně příjmů ze spotřební daně vyměřené při dovozu ze třetích zemí).

Zdaňovací období	Inkaso	Zdaňovací období	Inkaso 03/2011 – 02/2012
leden	6 892 128 048	březen 2011	5 592 520 458
únor	6 241 357 637	duben 2011	6 340 776 265
březen	5 592 520 458	květen 2011	6 601 966 484
duben	6 340 776 265	červen 2011	6 773 168 991
květen	6 601 966 484	červenec 2011	7 059 253 596
červen	6 773 168 991	srpen 2011	6 842 385 647
červenec	7 059 253 596	září 2011	7 043 749 772
srpen	6 842 385 647	říjen 2011	7 553 832 521
září	7 043 749 772	listopad 2011	7 000 149 941
říjen	7 553 832 521	prosinec 2011	6 995 553 377
listopad	7 000 149 941	leden 2012	6 898 197 459
prosinec	6 995 553 377	únor 2012	6 272 442 943
Celkem	80 936 842 737	Celkem	80 973 997 454

Komentář k tabulce: Inkaso nekopíruje přesně a v časové závislosti na splatnosti daně výši daně vyměřené za zdaňovací období. Přesto za delší časové období a s využitím časového posunu splatnosti je dostatečnou informací o úplnosti dat a o platební morálce daňových subjektů. Zahrnuje veškeré příjmy ze spotřební daně z minerálních olejů. V případě, že je u daňového přiznání zahájen postup k odstranění pochybností, je zde časová prodleva, která je odvislá od doby trvání postupu k odstranění pochybností. Potom nejsou data z takového daňového přiznání předepsána ve zdrojové aplikaci, dokud není vyměřená daň a vydán platební výměr. Také se může stát, že subjekt nebo správce daně zjistí, že povinnost daň přiznat a zaplatit je v jiné výši, než ta, která byla uvedena v daňovém přiznání. Proto se již zveřejněná data musí průběžně aktualizovat. Lhůta pro podání daňového přiznání je u spotřebních daní nejpozději do 25. dne po skončení zdaňovacího období, za které se přiznává. Splátost daně z minerálních olejů je ve lhůtě 40 dnů po skončení tohoto zdaňovacího období.

Zdroj: Celní správa České republiky. (cit.29.1.2013). *Informace. Dostupné on-line:*

http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/MO_inkaso/Vymer_SPD_MO_2012_SK_05.pdf

Inkaso za rok 2011 – údaj z účtu státního rozpočtu

80 936 842 737 Kč

Předpis za rok 2011 = vyměřená daň – vratky

80 733 753 070 Kč

Inkaso za období 03/2011 - 02/2012

80 973 997 454 Kč

Tabulka 4 - rok 2012 – inkaso v Kč (včetně příjmů ze spotřební daně vyměřené při dovozu ze třetích zemí).

Zdaňovací období	Inkaso	Zdaňovací období	Inkaso 03/2012 – 02/2013
leden	6 898 197 458	březen 2012	5 988 438 870
únor	6 272 442 943	duben 2012	6 114 706 178
březen	5 988 438 870	květen 2012	6 626 804 791
duben	6 114 706 178	červen 2012	6 305 080 389
květen	6 626 804 791	červenec 2012	6 987 457 364
červen	6 305 080 389	srpen 2012	6 693 436 286
červenec	6 987 457 364	září 2012	7 088 196 639
srpen	6 693 436 286	říjen 2012	8 064 997 213
září	7 088 196 639	listopad 2012	6 944 120 094
říjen	8 064 997 213	prosinec 2012	7 243 400 765
listopad	6 944 120 094	leden 2013	6 773 772 982
prosinec	7 243 400 765	únor 2013	
Celkem	81 227 278 990	Celkem	74 830 411 571

Komentář k tabulce: Inkaso nekopíruje přesně a v časové závislosti na splatnosti daně výši daně vyměřené za zdaňovací období. Přesto za delší časové období a s využitím časového posunu splatnosti je dostatečnou informací o úplnosti dat a o platební morálce daňových subjektů. Zahrnuje veškeré příjmy ze spotřební daně z minerálních olejů. V případě, že je u daňového přiznání zahájen postup k odstranění pochybností, je zde časová prodleva, která je odvislá od doby trvání postupu k odstranění pochybností. Potom nejsou data z takového daňového přiznání předepsána ve zdrojové aplikaci, dokud není vyměřená daň a vydán platební výměr. Také se může stát, že subjekt nebo správce daně zjistí, že povinnost daň přiznat a zaplatit je v jiné výši, než ta, která byla uvedena v daňovém přiznání. Proto se již zveřejněná data musí průběžně aktualizovat. Lhůta pro podání daňového přiznání je u spotřebních daní nejpozději do 25. dne po skončení zdaňovacího období, za které se přiznává. Splátost daně z minerálních olejů je ve lhůtě 40 dnů po skončení tohoto zdaňovacího období.

Zdroj: Celní správa České republiky. (cit.29.1.2013). *Informace. Dostupné on-line:*

http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/MO_inkaso/Vymer_SPD_MO_2012_SK_05.pdf

Inkaso za rok 2012 – údaj z účtu státního rozpočtu	81 227 278 990 Kč
Předpis za rok 2012 = vyměřená daň – vratky	70 364 149 752 Kč
Inkaso za období 03/2012 - 02/2013	74 830 411 571 Kč

(Údaje za období únor 2013 nebyly v době zpracování bakalářské práce dosud zjištěny.)

4 PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 Porovnání právních předpisů v České republice a v Polsku

4.1.1 Předpisy Česká republika

V České republice minerální olej KN 2710 19 71 až 2710 19 99 podléhají zdanění spotřební daní pouze, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí minerálních olejů. V praxi to znamená, že pokud je předmětný olej použit pro účel, který napovídá jeho název (např. olej určený pro průmyslové zpracování), není zatížen spotřební daní a užívá se bez jakýchkoliv omezení. Minerální oleje uvedené v § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, KN 2710 19 71 až 2710 19 99, pokud jsou určeny pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, jsou předmětem spotřební daně a zdaňují se stejnou sazbou, jako minerální olej uvedený v § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních, kterému se vlastnostmi a účelem použití nejvíce přibližují (§ 48 odst. 10 zákona o spotřebních daních). Těžký plynový olej – motorová nafta, se zdaňuje sazbou 10 950 Kč/1000 litrů¹⁰.

4.1.2 Předpisy Polsko

Polsko má jinou právní úpravu ve zdaňování minerálních olejů KN 2710 19 71 až 2710 19 99, než Česká republika. Jedná se o mazací oleje, oleje určené pro průmyslové zpracování, motorové a převodové oleje, mazací oleje, odpadní oleje, elektroizolační oleje a kapaliny pro hydraulické pracování. V Polsku jsou tyto oleje zatíženy spotřební daní ve výši 1.180,00 Zl/1000 litrů. Jejich přeprava po území Polska, v případě vývozu do Evropské unie nebo dovozu z Evropské unie, musí být v režimu podmíněného osvobození od daně. Do tohoto režimu se minerální oleje dostanou v případě dovozu z EU okamžikem překročení státních hranic Polska směrem do země, v případě vývozu do EU jsou minerální

¹⁰ prof. JUDr. MARKOVÁ HANA, CSc. – *Daňové zákony 3013, úplná znění platná k 1.1.2013* - Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (§ 45 a § 48), GRADA Publishing, a.s., Praha 2013, s 185 a 186, 22 vydání, ISBN 978-80-247-4643-2

oleje přepravovány v režimu podmíněného osvobození od daně po území Polska až na hranice státu, kde tento režim končí překročení státní hranice¹¹.

Typy dokladů pro dopravu MO (dle polských předpisů):

1. Průvodní doklad pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně: polský název „**Administracyjny dokument towarzyszący**“ – zkráceně **ADT**. V současné době (se zavedením systému EMCS) je v PL používán doklad e-AD popřípadě obchodní doklad s referenčním kódem (stejná pravidla jako v ČR).
2. Průvodní doklad pro dopravu vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu: polský název „**Uproszczony dokument towarzyszący**“ – zkráceně **UDT**. Pro používání tohoto dokladu platí stejná pravidla jako v ČR.
3. Obchodní doklad: polský název „**Dokument handlowy**“, popřípadě „**Dokument handlowy towarzyszący przemieszczaniu wyrobów akcyzowych**“ .

„Dokument handlowy“ , popřípadě „Dokument handlowy towarzyszący przemieszczaniu wyrobów akcyzowych“ se používá na daňovém území PL za účelem přepravy minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně, pro které nelze dle směrnice EU uplatnit režim podmíněného osvobození od daně, avšak je pro ně na daňovém území PL stanovena příslušná sazba daně (KN 2710 19 71 – KN 2710 19 99, vyjma tuhých látek). Doklad je používán pro dopravu minerálního oleje z daňového skladu v PL až po hranice ze sousedícím státem a naopak.

4.1.3 Nesrovnalosti v právní úpravě - důsledky

K podvodům při obchodování s minerálními oleji docházelo v České republice již v minulosti, např. kauza LTO v roce 2003, a dochází k nim ve velké míře i nyní. Pohonné

¹¹ USTAWA z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym), *Dz.U.11.108.626 2011-06-25 zm.*

hmoty jsou zbožím, které se nakupuje ve velkém a rychle se spotřebovává, při určité míře rizika je možné získat velký zisk. Toto nezákonné podnikání je vysoce organizované a funguje na mezinárodní úrovni. Obchodníci, kteří se do těchto rizikových obchodů pustí, musí mít zajištěné přepravní firmy, síť účelově založených firem pro přijímání dovážených minerálních olejů, zpravidla založené nebo odkoupené pouze za tímto účelem. Tyto firmy jsou nekontaktní, slouží pouze k přefakturování finančních obnosů, kdy díky komplikovanosti těchto finančních transakcí (více firem za sebou přeprodává a následně přefakturuje zboží, některé z těchto firem jsou nekontaktní) se někam ztratí spotřební daň. Součástí tohoto systému jsou i sítě čerpacích stanic, které nejsou samozřejmě hlavními aktéry, přesto nezdaněné minerální oleje končí v nádržích benzínových pump.

„Od legitimních výrobců – petrochemických společností nacházejících se na územích Spolkové republiky Německo a Polska, jsou ve volném daňovém oběhu dováženy na území České republiky minerální oleje pod obchodními názvy „Biosepar“, „Olej smarowy“, „Formex“, „Rust cleaner“, atd. Z hlediska chemického složení se jedná o minerální oleje složené cca z 68 až 80 % z motorové nafty, 14 až 20 % mazacího oleje (základový olej) a z 6 až 12 % bioložky (FAME) Komerční názvy výrobků jsou různé, obchodovatelné množství téměř astronomické, účel použití ve stavebnictví a industriálním průmyslu jako vyplachovací a bednicí oleje, kdy takto deklarované zboží nepodléhá sazbě spotřební daně z minerálních olejů. Reálně však toto zboží za deklarovaným účelem použití použít nelze, a pokud vůbec, tak zcela jistě ne v množství, ve kterém nepřetržitě na území České republiky od těchto výrobců míří.“¹²

Zboží je svým složením možné použít stejně, jako motorovou naftu. Během přepravy je doprovázeno průvodními doklady, které deklarují nezdaněné, např. formovací nebo mazací oleje, těsně před dodáním na čerpací stanici jsou průvodní doklady vyměněny a zboží dodáno jako motorová nafta. Jedná se o čerpací stanice nebo jejich sítě, které nabízejí naftu za nižší ceny, než je běžné. Zde dochází k tomu, že státu unikají velké částky, které by měly být zaplacené na spotřební dani, současně zákazník, který na těchto

¹² Mgr. HRUBÝ Aleš, *Clo douane*, leden 2011, © MF ČR – GŘC, 2011, s.16. ISSN 2323-0023.

čerpacích stanicích tankuje palivo, tankuje tento, pro pohon motorů nepříliš vhodný olej, do svého automobilu, kterému časem způsobí zničení motoru.

„Tento olej nelze vylepšit žádným aditivem na požadovanou kvalitu normované motorové nafty. Což o to, atmosférický motor bagru, buldozeru či traktoru v bývalém JZD si s touto směsicí vyplachovacích olejů poradí. Vstřikovače moderních vysokotlakých dieselových motorů ale už nikoli. A pokud se k tomu přidají nízké podzimní teploty spojené se zhoršenou filtrovatelností a mazivostí této rádooby pohonné hmoty, je zaděláno na pořádný malér. Začíná totiž docházet k vylučování parafinů, kdy jednotlivé krystaly začnou ucpávat palivový filtr. Po zneprůchodnění palivového filtru je palivové čerpadlo bez přísunu paliva, čímž dojde k jeho rozsáhlé destrukci a k pootočení rolny vůči vačkové hřídeli. A pokud rovněž nejsou citlivé vysokotlaké vstřikovače přirozenou mazivostí nafty hýčkány tak, jak mají, je asi jednodušší jít rovnou koupit nové auto.“¹³

4.2 Případové studie

4.2.1 Případová studie č. 1

Při zastavení cisterny požadovala hlídka mobilního dohledu celní správy předložení průvodních dokladů k přepravovanému zboží. Řidičem byly předloženy doklady na přepravu minerálních olejů KN 2710 19 99 deklarovaných jako „olej smarowy“ (základový olej), přičemž přepravovaná komodita svojí viskozitou, barvou a charakteristickým zápachem připomínala motorovou naftu. Shodné znaky u řady případů: jako dodavatel je uvedena německá společnost (případně bývá uvedena polská společnost), přepravcem polská přepravní firma a místo dodání je určeno do České republiky, fyzické osobě, která podniká v oboru např. zámečnictví nebo instalatérství. U uvedeného příjemce se nepodaří prokázat žádnou vazbu na specifikovaný případ přepravy vybraných výrobků. Dalším šetřením je zjištěno, že k předmětnému zboží existují dva druhy přepravních dokladů CMR, v obou případech mezi zcela odlišnými subjekty (může se jednat i o tři druhy přepravních dokladů). V těchto případech se lze odůvodněně domnívat, že měly

¹³ Mgr. HRUBÝ Aleš, *Clo douane, leden 2011*, © MF ČR – GŘC, 2011, s.17. ISSN 2323-0023.

sloužit k administrativnímu krytí pravděpodobně nelegálních obchodních operací s přepravovaným nákladem.

4.2.2 Případová studie č. 2

Další případ zaznamenaný opět hlídkou mobilního dohledu celní správy se týká přepravy, kde byly řidičem předloženy přepravní doklady na vybrané výrobky deklarované jako KN 2710 19 99 - Univerzální technický olej. Z dopravovaného zboží byly, za účelem dalšího šetření, odebrány vzorky pro ověření správnosti sazebního zařazení a porovnání s EN 590. Shodné znaky řady případů: analýzou vzorků v celně technické laboratoři je prokázáno, že předložený vzorek je plynový olej náležející do KN 2710 19 41, vyhovující jakostní normě ČSN EN 590 a Vyhlášce 133/2010 Sb., ve znění pozdějších prepisů, pro motorovou naftu ve všech sledovaných parametrech. Dodavatelem je, dle přepravních dokladů, rakouská firma, cisternu řídí maďarský řidič. Jako příjemce je opět uvedena fyzická osoba, provozující podnikatelskou činnost v oboru např. autoškoly. U uvedeného příjemce se nepodaří prokázat žádnou vazbu na specifikovaný případ přepravy vybraných výrobků.

4.2.3 Případová studie č. 3

Hlídkou mobilního dohledu celní správy zastavila cisternovou soupravu převážející, dle průvodních dokladů, vybrané výrobky KN 2710 19 99 – základové oleje. Shodné znaky řady případů: dodavatelem je polská společnost a jako příjemce jsou uvedeny např. vojenské sklady v České republice. Dalším šetřením je zjištěno, že v přepravních dokladech je uveden bývalý vojenský objekt, kde se v současné době nachází golfové hřiště. Může to být jakýkoliv jiný neexistující objekt nebo podnikatelský subjekt fungující pouze jako pronajatá kancelář. Konkrétní místo dodání se nepodaří určit.

4.2.4 Shrnutí případových studií

Sledování přeprav minerálních olejů ztěžuje fakt, že majitel této komodity a přepravce nejsou totožní, během přepravy může minerální olej i několikrát změnit majitele. V případě, že se přistoupí k zajištění komodity ze strany správce daně, je nezbytné vědět k okamžiku zajištění zcela jistě, kdo je vlastníkem minerálního oleje, aby zboží nebylo zajištěno někomu jinému, než bylo původně určeno. Zde je také nezbytné, s odkazem na ustanovení § 42a zákona o spotřebních daních, zahájit řízení o zajištění minerálního oleje (případně i dopravního prostředku) se všemi účastníky řízení. „Účastníkem řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku je osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, dále osoba, která má věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku“¹⁴. V praxi to znamená, že tyto osoby jsou přepravce a majitel.

V poslední době se množí případy přepravy minerálních olejů v plastových kontejnerech o objemu 1000 litrů. Důvodem je skutečnost, že celní správa se zaměřovala na kontrolu přeprav cisternovou soupravou. Přeprava těchto kontejnerů na plachtovém návěsu značně znesnadňuje kontrolu a identifikaci případného protiprávního jednání.

V mnoha případech slouží Česká republika jako tranzitní země. Vzhledem k daňovému zatížení základových olejů KN 2710 19 71 až 2710 19 99 v Polsku, jsou tyto základové oleje přepravovány v režimu podmíněného osvobození až na hranice České republiky. V České republice jsou základové oleje předmětem spotřební daně pouze v případě, že jsou určeny pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla - § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních. Cisterna se základovým olejem projede Českou republikou s průvodními doklady, ve kterých je uvedeno, že míří na Slovensko a veze základové oleje určené k průmyslovému zpracování. Na Slovensko však nedorazí, průvodní doklady jsou vyměněny za jiné, které jsou zde deklarovány jako antikorozi oleje KORN II – KN 34031910. Protože antikorozi oleje nejsou v Polsku předmětem spotřební daně, po tomto

¹⁴ prof. JUDr. MARKOVÁ HANA, CSc. – *Daňové zákony 3013, úplná znění platná k 1.1.2013* - Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (§ 42a), GRADA Publishing, a.s., Praha 2013, s 184, 22 vydání, ISBN 978-80-247-4643-2

kolečku je celá cisterna navráćena zpět do Polska a stoćena zde na čerpací stanici do zásobníku s motorovou naftou.

Existují ovšem i případy, kdy cisterna s minerálním olejem, která je vybavena přepravními doklady, prokazujícími pouze tranzit přes Českou republiku (např. z Polska do SRN), se opět vrátila na území České republiky, kde došlo ke stoćení minerálního oleje do nádrže čerpacích stanice. V takových případech, pokud se je podaří odhalit, je zjištěno, že minerální olej vyhovuje téměř ve všech parametrech (s výjimkou vyšší teploty destilace) požadavkům stanoveným pro motorovou naftu.

4.3 Vyhodnocení daňových úniků z minerálních olejů

Legenda k tabulkám:

CR – celní ředitelství

MO v l – minerální oleje v litrech

MO v kg – minerální oleje v kilogramech

SPD – spotřební daň

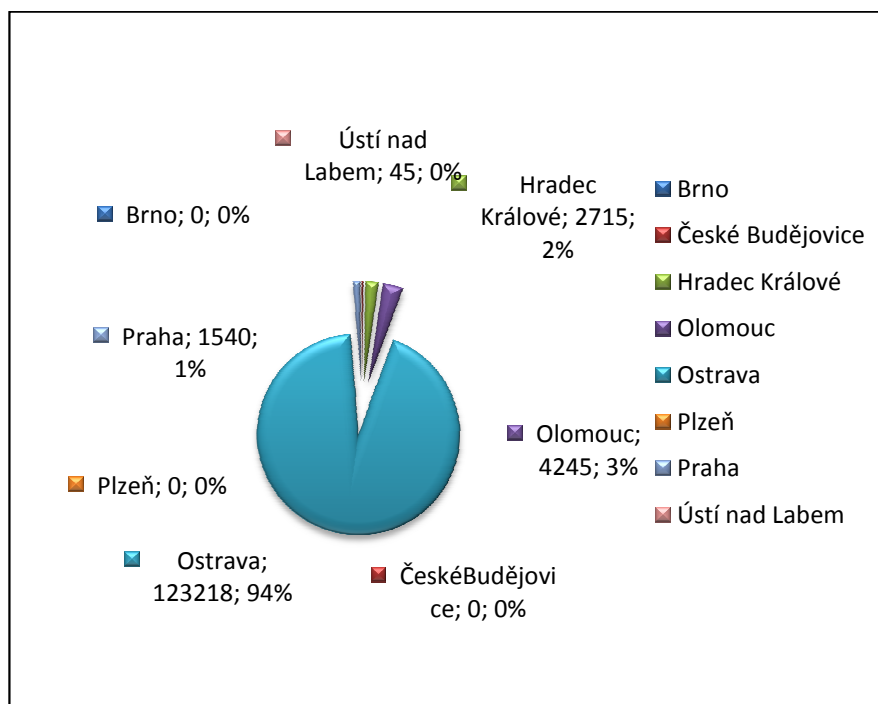
4.3.1 Daňové úniky v roce 2009

Tabulka 5 - rok 2009 – přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů

Celní ředitelství	CR	počet případů	MO v l	MO v kg	únik SPD v Kč
Brno	BN	0	0	0	0
České Budějovice	CB	1	335	0	0
Hradec Králové	HK	7	2715	23300	348122
Olomouc	OL	2	4245	0	48183
Ostrava	OV	7	123218	0	1256019
Plzeň	PL	0	0	0	0
Praha	PH	4	1540	0	14846
Ústí nad Labem	UL	2	45	27620	448
Celkem		23	132098	50920	1667618

Tabulka obsahuje přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů, v členění podle jednotlivých celních ředitelství za rok 2009. Je zde vyčíslen daňový únik v Kč. V roce 2009 bylo zjištěno pouze 23 případů porušení zákona, a to v 94 % případů na území Celního ředitelství Ostrava. Zdroj: zpracováno z podkladů celní správy.

Graf 1 - rok 2009 - podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů



Graf ukazuje podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů minerálních olejů v procentech za rok 2009. Jednoznačně nejvyšší podíl na celkovém množství zajištěných litrů mělo Celní ředitelství Ostrava, a to 94 %.

Zdroj: zpracováno z podkladů celní správy.

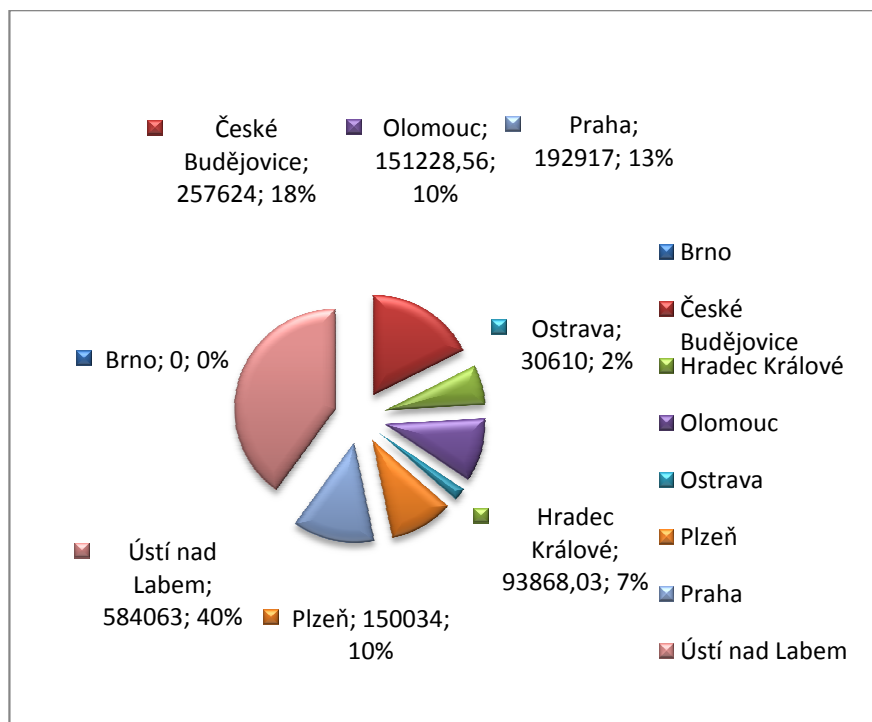
4.3.2 Daňové úniky v roce 2010

Tabulka 6 - rok 2010 - přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů

Celní ředitelství	CR	počet případů	MO v l	MO v kg	únik SPD v Kč
Brno	BN	2	0	50014	311000
České Budějovice	CB	11	257624	0	359192,9
Hradec Králové	HK	26	93868,03	0	1024222
Olomouc	OL	7	151228,6	0	1294997
Ostrava	OV	4	30610	0	335180
Plzeň	PL	9	150034	24030	1443661
Praha	PH	10	192917	0	1237316
Ústí nad Labem	UL	23	584063	0	5883301
Celkem		92	1460345	74044	11888869

Tabulka obsahuje přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů, v členění podle jednotlivých celních ředitelství za rok 2010. Je zde vyčíslen daňový únik v Kč. V roce 2010 bylo zjištěno 92 případů, z toho 40 % na území Celního ředitelství Ústí nad Labem, 18 % na území Celního ředitelství České Budějovice a 13 % na území Celního ředitelství Praha. Zdroj: zpracováno z podkladů celní správy.

Graf 2 - rok 2010 - podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů



Graf ukazuje podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů minerálních olejů v procentech za rok 2010. Nejvyšší podíl na celkovém množství zajištěných litrů mělo Celní ředitelství Ústí nad Labem, a to 40 %.

Zdroj: zpracováno z podkladů celní správy.

4.3.3 Daňové úniky v roce 2011

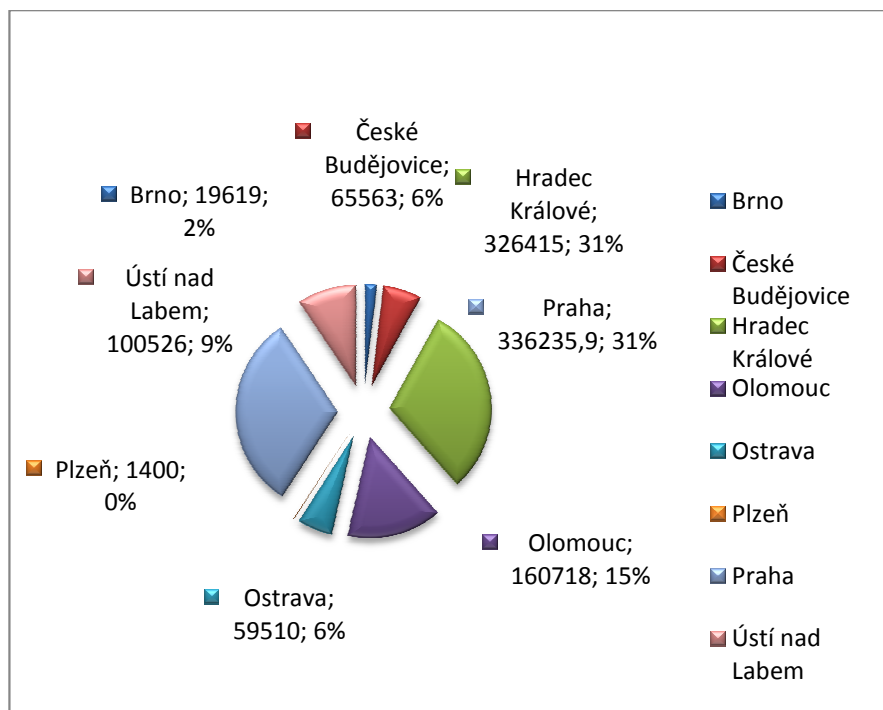
Tabulka 7 - rok 2011 - přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů

Celní ředitelství	CR	počet případů	MO v l	MO v kg	únik SPD v Kč
Brno	BN	11	19619	76700	685950
České Budějovice	CB	14	65563	0	718832
Hradec Králové	HK	28	326415	122980	4787943
Olomouc	OL	8	160718	0	1759860
Ostrava	OV	6	59510	0	651636
Plzeň	PL	6	1400	0	15331
Praha	PH	18	336235,9	24280	4155150
Ústí nad Labem	UL	19	100526	0	51301
Celkem		110	1069987	223960	12826003

Tabulka obsahuje přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů, v členění podle jednotlivých celních ředitelství za rok 2011. Je zde vyčíslen daňový únik v Kč. V roce 2011 bylo zjištěno 110 případů, z toho 31 % na území Celního ředitelství Praha, 31 % na území Celního ředitelství Hradec Králové a 15 % na území Celního ředitelství Olomouc.

Zdroj: zpracováno z podkladů celní správy.

Graf 3 - rok 2011 - podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů



Graf ukazuje podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů minerálních olejů v procentech za rok 2011. Nejvyšší podíl na celkovém množství zajištěných litrů měly Celní ředitelství Praha 31 % a Celní ředitelství Hradec Králové 31 %. Zdroj: zpracováno z podkladů celní správy.

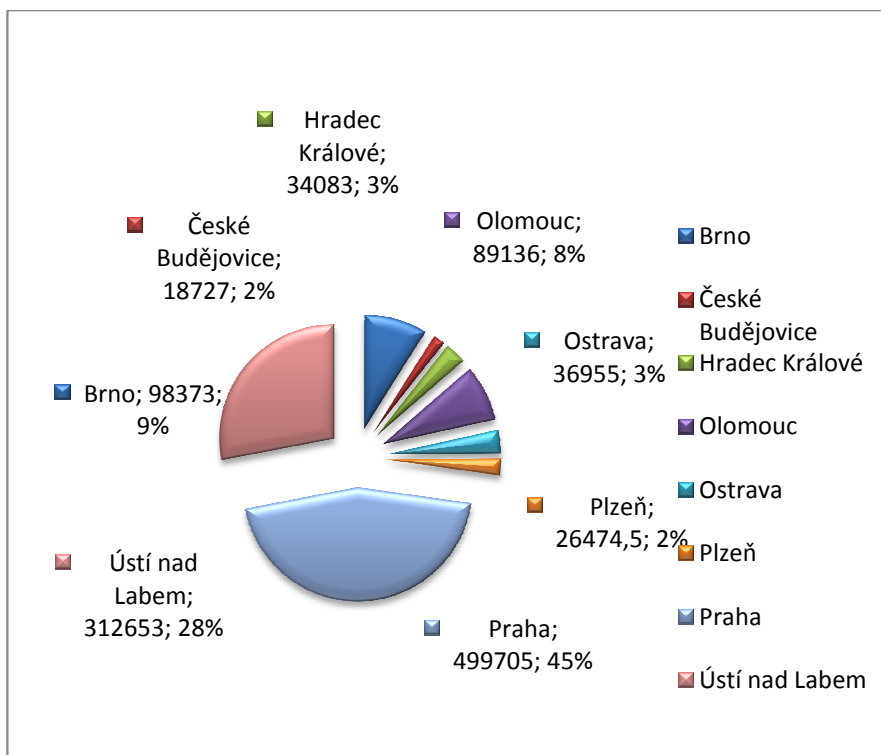
4.3.4 Daňové úniky v roce 2012

Tabulka 8 - rok 2012 - přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů

Celní ředitelství	CR	počet případů	MO v l	MO v kg	únik SPD v Kč
Brno	BN	15	98373	155949	1609863
České Budějovice	CB	39	18727	0	187105,5
Hradec Králové	HK	5	34083	25943	693574
Olomouc	OL	10	89136	25380	980379
Ostrava	OV	5	36955	14020	262308
Plzeň	PL	65	26474,5	0	287452,7
Praha	PH	23	499705	0	3962803
Ústí nad Labem	UL	22	312653	0	3423553
Celkem		184	1116107	221292	11407038

Tabulka obsahuje přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů, v členění podle jednotlivých celních ředitelství za rok 2012. Je zde vyčíslen daňový únik v Kč. V roce 2012 byl zaznamenán vysoký nárůst počtu případů porušení zákona, a to na 184, kdy 45 % případů na území Celního ředitelství Praha a 28 % případů na území Celního ředitelství Ústí nad Labem. Zdroj: zpracováno z podkladů celní správy.

Graf 4 - rok 2012 - podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů



Graf ukazuje podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů minerálních olejů v procentech za rok 2012. Nejvyšší podíl na celkovém množství zajištěných litrů mělo Celní ředitelství Praha, a to 45 %.
Zdroj: zpracováno z podkladů celní správy.

4.3.5 Vyhodnocení vývoje za roky 2009 až 2012

Tabulky č. 5 až 9 a současně grafy č. 1 až 4 jsou zpracovány s využitím statistických údajů celní správy. V tabulce číslo 9 je velmi dobře patrné každoroční navýšení počtu případů porušení zákona o spotřebních daních. V roce 2009 jich bylo zjištěno pouze 23, a to v 94 % případů na území Celního ředitelství Ostrava. V roce 2010 bylo zjištěno 92 případů, z toho 40 % na území Celního ředitelství Ústí nad Labem, 18 % na území Celního ředitelství České Budějovice a 13 % na území Celního ředitelství Praha. V roce 2011 bylo zjištěno 110 případů, z toho 31 % na území Celního ředitelství Praha, 31 % na území Celního ředitelství Hradec Králové a 15 % na území Celního ředitelství Olomouc. V roce 2012 byl zaznamenán vysoký nárůst počtu případů porušení zákona, a to na 184, kdy 45 % případů na území Celního ředitelství Praha a 28 % případů na území Celního ředitelství Ústí nad Labem. Z tohoto vyčíslení je zřejmé, že počty případů porušení zákona se stále zvyšují.

V roce 2009 byl vyčíslen daňový únik na spotřební dani z minerálních olejů, při počtu 23 případů porušení zákona, ve výši 1,67 mil. Kč, v průměru 73 tis. Kč na jeden případ. V roce 2010 došlo k výraznému navýšení daňového úniku na spotřební dani z minerálních olejů, při počtu 92 případů porušení zákona, ve výši 11,89 mil. Kč, průměr na jeden případ 129 tis. Kč. V roce 2011 již nedošlo k navýšení daňového úniku na spotřební dani z minerálních olejů, když při počtu 110 případů porušení zákona ve výši 12,83 mil. Kč, průměr na jeden případ činil 117 tis. Kč. V roce 2012 již došlo k poklesu daňového úniku na 11,41 mil. Kč při počtu 184 porušení zákona, kdy průměr na jeden případ činil 62 tis. Kč. Je zřejmé, že pokles výše daňového úniku způsobila zvýšená kontrolní činnost celní správy. Zájmové skupiny, které se podílejí na nelegálních dopravách minerálních olejů, neustále mění trasy cisteren. Proto se území, na kterém bylo zjištěno největší množství případů porušení zákona, také každoročně mění.

Tabulka 9 - Porovnání vývoje za roky 2009 až 2012

Rok	Počet případů porušení zákona	Únik spotřební daně v Kč
2009	23	1667618
2010	92	11888869
2011	110	12826003
2012	184	11407038
Celkem	309	37789528

Tabulka porovnává počty případů porušení zákona a výši daňového úniku za roky 2009 až 2012. V roce 2009 byl vyčíslen daňový únik na spotřební dani z minerálních olejů, při počtu 23 případů porušení zákona, ve výši 1,67 mil. Kč, v průměru 73 tis. Kč na jeden případ. V roce 2010 došlo k výraznému navýšení daňového úniku na spotřební dani z minerálních olejů, při počtu 92 případů porušení zákona, ve výši 11,89 mil. Kč, průměr na jeden případ 129 tis. Kč. V roce 2011 již nedošlo k navýšení daňového úniku na spotřební dani z minerálních olejů, když při počtu 110 případů porušení zákona ve výši 12,83 mil. Kč, průměr na jeden případ činil 117 tis. Kč. V roce 2012 již došlo k poklesu daňového úniku na 11,41 mil. Kč při počtu 184 porušení zákona, kdy průměr na jeden případ činil 62 tis. Kč. Zdroj: zpracováno z podkladů celní správy.

4.4 Diskuse

Minerální oleje 2710 19 91 nebo 2710 19 99 jsou pravděpodobně nejzájmovější komoditou zneužívanou k realizaci potenciálně nelegálních obchodů s minerálními oleji. S ohledem k výsledkům celně technické laboratoře, které potvrzují druh přepravovaného zboží, se lze domnívat, že předmětné minerální oleje již nejsou v tuzemsku dodávány přímo jako pohonná hmota, ale jsou zneužívány jako nelegální příměs zde prodávaných a zdaněných pohonných hmot. Pro tyto případy je nutné disponovat odpovídajícím technologickým zázemím. Přibývají nová úložiště, která umožňují míchání minerálních olejů KN 2710 19 71 až 2710 19 99 s naftou.

Na základě učiněných rozborů případových studií navrhuji sjednocení spotřební daně předmětných minerálních olejů v rámci Evropské unie tak, aby bylo možné zabránit obrovským daňovým únikům. Toto je však možné pouze na základě složitých nadnárodních jednání, proto je v zájmu České republiky provést zákonná opatření v rámci země, která povedou k eliminaci těchto daňových úniků. Je zřejmé, že Polsko působí svou výjimkou ve zdanění minerálních olejů pod KN 2710 19 71 až 2710 19 99 potíže nejen České republice, ale i ostatním státům Evropské unie, jako jsou Německo, Rakousko, Slovensko a Maďarsko.

Ministerstvo financí novelizovalo k 1. 1. 2013 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který také může přispět v boji proti daňovým únikům v oblasti obchodování s pohonnými hmotami. Zde v § 96 je uvedeno, že v přihlášce k registraci plátce je povinnost uvést čísla všech bankovních účtů, používaných pro podnikatelské účely. Dále je povinnost uvést, která čísla účtů budou zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup. V § 99a odst. 4 je změněno zdaňovací období, kdy je stanoveno pouze měsíční zdaňovací období pro nespolehlivého plátce. V § 106a je zaveden termín nespolehlivý plátce a v § 109 je upraveno ručení za nezaplacenou daň, kde osoba, která nakoupila pohonné hmoty mimo čerpací stanici od osoby, která není v registru distributorů pohonných hmot nebo čerpacích stanic, ručí za DPH nezaplacenou dodavatelem.

V současné době probíhají další změny v legislativě týkající se obchodování s minerálními oleji. Sněmovna v prvním čtení podpořila novelu zákona, která má zpřísnit podmínky pro obchodování s pohonnými hmotami za účelem zamezení daňovým únikům. Novela obsahuje podmínku, že obchodníci, pokud budou chtít získat licenci, budou muset

předem složit kauci 20 milionů korun. Součástí žádosti o licenci je prokázání beztrestnosti a bezdlužnosti. Výše kauce je ovšem kritizována malými provozovateli čerpacích stanic.

Předkladatelé novely zákona odhadují daňové úniky na pět až osm miliard korun ročně. Od kauce si slibují omezení vzniku účelově založených firem, které účinkují ve všech známých kriminálních kauzách s pohonnými hmotami. Jsou to hlavně řetězce propojených firem, které si přeprodávají pohonné hmoty, z nichž jedna v řadě neuhradí daň z přidané hodnoty, zatímco ta další v řadě, jako kupující, uplatní nárok na odpočet daně. Další společnosti jsou zakládány účelově jen k jednomu velkému obchodu a po jeho uskutečnění se stanou nekontaktními, takže daň není uhrazena.

V novele je navrhováno, aby distribuce pohonných hmot byla do budoucna koncesovaná živností. Obchodník nebude zapisován do registru distributorů pohonných hmot automaticky. Zda obchodník splnil zákonné podmínky, bude posuzovat celní úřad a bude mít také pravomoc registraci zrušit. Pokud bude někdo obchodovat s pohonnými hmotami a nebude zaregistrován, bude mu hrozit postih až do výše kauce. Stejný postih by měl nastat i v případě obchodování s pohonnými hmotami v rozporu se zákonem.

V rámci boje proti daňovým únikům je také možnost považovat zkrácení daně za trestný čin v případech, kdy se bude jednat o přípravu zkrácení daně ve velkém rozsahu, zde by trestná byla i samotná příprava, pokud by k odhalení došlo ještě před pokusem o zkrácení daně nebo před dokonáním tohoto činu. Zde by bylo možné vyměřit trest odnětí svobody s trestní sazbou od pěti do deseti let.

Další možnosti jsou ve změnách legislativy v České republice, a to v zákoně o spotřebních daních, kde by bylo řešením zavedení spotřební daně na minerální oleje pod KN 2710 19 71 až 2710 19 99 stejné, jako je tomu v Polsku. V případě prokázání použití těchto minerálních olejů pro jiný účel, než je pohon vozidel, umožnit vrácení zaplacené spotřební daně, tzv. vratku. Tato varianta znamená ovšem pro celní správu další činnosti, zejména v kontrole deklarovaného použití pro jiné účely, než je pohon vozidel, a dále administrativní činnosti související s vratkami spotřební daně. Ovšem pokud by se v České republice tyto minerální oleje také zatížily spotřební daní ve výši srovnatelné s naftou (10 950 Kč/1000 litrů), nebylo by již zajímavé přivážet cisterny z Polska a zde je míchat do pohonných hmot.

5 ZÁVĚR

Cílem teoretické části bakalářské práce bylo přehledné zhodnocení současného stavu zákonné úpravy spotřebních daní z minerálních olejů, seznámení s pojmem minerální oleje, se způsobem jejich přepravy, a to jak po území České republiky, tak i po území Evropské unie. Dílčím cílem bylo shromáždění údajů o výběru spotřebních daní, s využitím statistických údajů, které obsahují výši inkasa spotřebních daní z minerálních olejů v České republice, aby bylo zřejmé, v jakých částkách se inkaso spotřební daně z minerálních olejů pohybuje. Byl zde vysvětlen systém přeprav vybraných výrobků v jednotlivých režimech po území České republiky a dále po území Evropské unie, zejména elektronický systém přeprav, který je používán v celé Evropské unii, systém EMCS. V teoretické části bakalářské práce byl vysvětlen systém uplatňování práva v oblasti spotřebních daní, identifikovány jednotlivé vybrané výrobky, podmínky pro výrobu těchto výrobků a způsoby nakládání s nimi. Byl vytvořen ucelený přehled právní úpravy zvolené problematiky s důrazem na vzájemnou provázanost právních předpisů. Podrobněji zde byla rozebrána spotřební daň z minerálních olejů, které byly a jsou problematickou komoditou, u které dochází opakovaně k daňovým únikům.

Cílem praktické části bakalářské práce byla identifikace problémů, které vyplývají z rozdílů v legislativní úpravě vztahující se k obchodování s minerálními oleji v závislosti na jejich sazebním zařazení a účelu použití v Polsku a v České republice. Na případových studiích byly demonstrovány způsoby porušování zákona při přepravě minerálních olejů z Polska do České republiky, případně i do dalších států Evropské unie. Rozbory případových studií ukázaly způsoby, jimiž se zájmové skupiny podnikatelů snaží uplatnit minerální oleje uvedené pod KN 2710 19 99 k použití jako motorovou naftu. V tabulkách sestavených ze statistických údajů celní správy byly vyčísleny počty případů zajištění minerálních olejů a daňový únik na spotřební daní z minerálních olejů. Tabulky č. 5 až 9 a současně grafy č. 1 až 4 byly zpracovány s využitím statistických údajů celní správy. V tabulce číslo 9 je velmi dobře patrné každoroční navýšení počtu případů porušení zákona o spotřebních daních. V roce 2009 jich bylo zjištěno nejvíce případů porušení zákona na území Celního ředitelství Ostrava, v roce 2010 na území Celního ředitelství Ústí nad Labem, v roce 2011 na území Celního ředitelství Praha a Celního ředitelství Hradec Králové a v roce 2012 byl zaznamenán vysoký nárůst počtu případů porušení zákona, a to na 184, kdy nejvíce případů bylo na území Celního ředitelství Praha a Celního ředitelství

Ústí nad Labem. V roce 2009 byl vyčíslen daňový únik na spotřební dani z minerálních olejů, při počtu 23 případů porušení zákona, ve výši 1,67 mil. Kč, v průměru 73 tis. Kč na jeden případ. V roce 2010 došlo k výraznému navýšení daňového úniku na spotřební dani z minerálních olejů, při počtu 92 případů porušení zákona, ve výši 11,89 mil. Kč, průměr na jeden případ 129 tis. Kč. V roce 2011 již nedošlo k navýšení daňového úniku na spotřební dani z minerálních olejů, když při počtu 110 případů porušení zákona ve výši 12,83 mil. Kč, průměr na jeden případ činil 117 tis. Kč. V roce 2012 již došlo k poklesu daňového úniku na 11,41 mil. Kč při počtu 184 porušení zákona, kdy průměr na jeden případ činil 62 tis. Kč. Je zřejmé, že pokles výše daňového úniku způsobila zvýšená kontrolní činnost celní správy. Zájmové skupiny, které se podílejí na nelegálních dopravách minerálních olejů, neustále mění trasy cisteren. Proto se území, na kterém bylo zjištěno největší množství případů porušení zákona, také každoročně mění.

Ministerstvo financí novelizovalo k 1. 1. 2013 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který také může přispět v boji proti daňovým únikům v oblasti obchodování s pohonnými hmotami. V současné době probíhají další změny v legislativě týkající se obchodování s minerálními oleji. Sněmovna v prvním čtení podpořila novelu zákona, která má zpřísnit podmínky pro obchodování s pohonnými hmotami za účelem zamezení daňovým únikům. Novela obsahuje podmínku, že obchodníci, pokud budou chtít získat licenci, budou muset předem složit kauci 20 milionů korun. Součástí žádosti o licenci je prokázání beztrestnosti a bezdlužnosti. Výše kauce je ovšem kritizována malými provozovateli čerpacích stanic. V novele je navrhováno, aby distribuce pohonných hmot byla do budoucna koncesovanou živností. Pokud bude někdo obchodovat s pohonnými hmotami a nebude zaregistrován, bude mu hrozit postih až do výše kauce. Stejný postih by měl nastat i v případě obchodování s pohonnými hmotami v rozporu se zákonem. V rámci boje proti daňovým únikům je také možnost považovat zkrácení daně za trestný čin v případech, kdy se bude jednat o přípravu zkrácení daně ve velkém rozsahu, kdy by bylo možné vyměřit trest odnětí svobody s trestní sazbou od pěti do deseti let. Další možnosti jsou ve změnách legislativy v České republice, a to v zákoně o spotřebních daních, kde by bylo řešením zavedení spotřební daně na minerální oleje pod KN 2710 19 71 až 2710 19 99 stejné, jako je tomu v Polsku. Pokud by se v České republice tyto minerální oleje také zatížily spotřební daní ve výši srovnatelné s naftou (10 950 Kč/1000 litrů), nebylo by již zajímavé přivážet cisterny z Polska a zde je míchat do pohonných hmot.

Byla navržena opatření, která by bylo možné využít k dalším odborným diskuzím a projednáním a která by mohla zamezit rozsáhlým daňovým únikům v oblasti daně z minerálních olejů a současně eliminovat nelegální způsob používání základových olejů pro pohon motorů. Dá se předpokládat, že zájmové skupiny zabývající se obchodováním s minerálními oleji budou hledat další způsoby přeprav minerálních olejů bez toho, aby řádně odváděly spotřební daň. Je tedy nutné, aby se nejen Česká republika, ale i Evropská unie zabývaly úpravou způsobu přeprav minerálních olejů a důsledným prováděním kontrol přepravních dokladů.

6 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Literatura:

1. ŠULC Ivo a kolektiv, *Spotřební daně s komentářem*, CP Books, a.s., Brno 2005, 1.vydání, 145 s., ISBN 80-251-0651-9.
2. Mgr. HRUBÝ Aleš, *Clo douane, leden 2011*, © MF ČR – GŘC, 2011, 18 s. ISSN 2323-0023.
3. prof. JUDr. MARKOVÁ Hana, CSc. – *Daňové zákony 3013, úplná znění platná k 1.1.2013 - Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (§ 45 a § 48)*, © GRADA Publishing, a.s., Praha 2013, 272s, 22. vydání, ISBN 978-80-247-4643-2.
4. BAXA Josef, *Daňový řád, Komentář*, Dráb Ondřej, Kaniová Lenka, Lavický Petr, Schillerová Alena, Šimek Karel, Praha 2011, 1. vydání. Díl 1. 800 s. Díl 2. 808 s. © Wolters Kluwer ČR, a.s., ISBN 978-80-7357-564-9.
5. MATĚJOVSKÝ Vladimír, *Automobilová Paliva*. Praha 2005, 224 s., 1. vydání. © GRADA Publishing, a.s. ISBN 80-247-0350-5.

Internetové zdroje:

1. Celní správa České republiky. *Informace.(3.12.2012) Dostupné on-line na <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>*
2. Celní správa České republiky. *Statistická data z oblasti výroby, dopravy a dovozu minerálních olejů.(29.1.2013)Dostupné on-line na:*
http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/MO_inkaso/Vymer_SPD_MO_2012_S_K_05.pdf
http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/MO_inkaso/Vymer_SPD_MO_2011_S_K_05.pdf
http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/MO_inkaso/Vymer_SPD_MO_2010_S_K_05.pdf
http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/MO_inkaso/Vymer_SPD_MO_2009_S_K_05.pdf

Oficiální dokumenty:

Česká republika:

1. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ze dne 26. 9. 2003, ve znění pozdějších předpisů.
2. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ze dne 22. 7. 2009, ve znění pozdějších předpisů
3. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ze dne 1. 4. 2004, ve znění pozdějších předpisů.

Polsko:

1. USTAWA z dnia 6 grudnia 2008 r.o podatku akcyzowym (Dz. U. z dnia 12 stycznia 2009 r.)

Předpisy Evropská unie:

1. Nařízení Komise (ES) č. **684/2009** kterým se provádí směrnice Rady **2008/118/ES**, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně (**účinnost od 1.4.2010**).
2. Směrnice Rady **2008/118/ES** o obecné úpravě spotřebních daní a zrušení Směrnice Rady **92/12/EHS** (**účinnost od 1.4.2010**).
3. Nařízení Komise (ES) č. **3649/92** o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství.
4. Nařízení Komise (ES) č. **2719/92** o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhající spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.
5. Nařízení - Prováděcí nařízení Komise (EU) č. **927/2012** kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. **2658/87** o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ze dne 9. října 2012.

7 PŘÍLOHY

7.1 Seznam tabulek a grafů

7.1.1 Tabulky

Tabulka 1 - rok 2009 – inkaso v Kč (včetně příjmů ze spotřební daně vyměřené při dovozu ze třetích zemí).	26
Tabulka 2 - rok 2010 – inkaso v Kč (včetně příjmů ze spotřební daně vyměřené při dovozu ze třetích zemí)	27
Tabulka 3 - rok 2011 – inkaso v Kč (včetně příjmů ze spotřební daně vyměřené při dovozu ze třetích zemí).	28
Tabulka 4 - rok 2012 – inkaso v Kč (včetně příjmů ze spotřební daně vyměřené při dovozu ze třetích zemí).	29
Tabulka 5 - rok 2009 – přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů	36
Tabulka 6 - rok 2010 - přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů	37
Tabulka 7 - rok 2011 - přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů	38
Tabulka 8 - rok 2012 - přehled porušení zákona v oblasti minerálních olejů	39
Tabulka 9 - Porovnání vývoje za roky 2009 až 2012	41

7.1.2 Grafy

Graf 1 - rok 2009 - podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů	37
Graf 2 - rok 2010 - podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů	38
Graf 3 - rok 2011 - podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů	38
Graf 4 - rok 2012 - podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných litrů	40