

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Zdanění nápojů obsahujících líh

Šárka Miškovská

© 2011 ČZU v Praze

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Akademický rok 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Šárka Miškovská

obor Veřejná správa a regionální rozvoj nav.- Litoměřice

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze
čl. 17 odst. 2 určuje tuto diplomovou práci.

Název práce: **Zdanění nápojů obsahujících líh**

Osnova diplomové práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Literární rešerše
4. Výsledky práce
5. Závěr
6. Seznam použitých zdrojů
7. Přílohy

Rozsah hlavní textové části: 60 - 80 stran

Doporučené zdroje:

- 1, SVÁTKOVÁ a kol.: Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice. Praha, Eurolex Bohemia 2007, 317 s.
- 2, VANČUROVÁ, A.: Daňový systém v ČR aneb učebnice daňového práva. VOX Praha, aktuální verze
- 3, VÁLEK, J.: Trend vývoje příjmů ze spotřební daně před a po vstupu do Evropské unie. Sborník konference "Veřejné finance" VŠE Praha 2009

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Josef Březina, CSc.**

Termín odevzdání diplomové práce: duben 2011


.....
Vedoucí katedry




.....
Děkan

V Praze dne: 15. 1. 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zdanění nápojů obsahujících líh" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 1.4.2011

Poděkování:

Ráda bych touto cestou poděkoval všem, kteří mi přispěli do této práce svými informacemi a především Ing. Josefu Březinovi, CSc., který mi poskytoval rady a velmi cenné připomínky v průběhu vypracování této práce. Dále bych také chtěla poděkovat spolupracovníkům z Generálního ředitelství cel: z útvarů spotřebních daní a kontrol a pátrání za poskytnutí informací k mé diplomové práci.

Zdanění nápojů obsahujících líh

Souhrn

Diplomová práce se zabývá historií úprav spotřebních daní v České republice v Evropské Unii až po konkrétní legislativní změny zákona o spotřebních daních a dalších souvisejících předpisů. Úvodní kapitola pojednává o alkoholických nápojích a jejich rozdělení. Další kapitoly jsou zaměřeny na historii spotřebních daní v Evropské unii a historie spotřebních daní v České republice, až po změny zákona o spotřebních daních. Poslední kapitola objasňuje kontrolu zdanění alkoholických nápojů, až po konkrétní data o odvodech spotřebních daní do státního rozpočtu a o daňových únicích. První části jsou zpracovány z odborné literatury a poslední část je získána ze zdrojů Generálního ředitelství cel.

Taxation of beverages containing alcohol

Summary

This thesis deals with the history of changes in excise taxes in the Czech Republic in the European Union to the specific legislative changes to the Excise Tax Act and related regulations. The opening chapter deals with alcoholic drinks and their distribution. Other chapters focus on the history of consumption taxes in European Union history and excise taxes in the Czech Republic, following an amendment to the Excise Tax Act. The last chapter explains the control of taxation of alcoholic beverages, to the specific data on excise taxes to the state budget and tax evasion. The first part presents the literature and the last part is obtained from the sources of the General Customs Directorate.

Klíčová slova: alkohol

alkoholický nápoj
spotřební daň
daňový sklad
druhy daní
vznik daňové povinnosti
sazby daně
plátcí daně
daňová kontrola
kontrolní značení

Keywords: alcohol

tipple
excise
tax warehouse
types of taxes
chargeability of tax
rate
taxpayers
tax audit
control signs

Seznam:

1. Úvod	10
2. Cíl práce a metodika	12
3. Literární rešerše	13
3.1. Alkohol	13
3.1.1. Druhy alkoholu a jeho vlastnosti	13
3.1.2. Alkoholický nápoj	14
3.1.3. Druhy alkoholických nápojů a jejich vlastnosti	15
3.2. Soustava daní v České republice	17
3.3. Legislativa spotřebních daní	21
4. Výsledky práce	25
4.1. Harmonizace v EU	25
4.2. Harmonizace v České republice	31
4.3. Spotřební daně	33
4.3.1. Předmět spotřební daně	33
4.3.2. Lih jako předmět spotřební daně	34
4.4. Zdanění	42
4.4.1. Proces zdanění	42
4.4.2. Daňové sklady a podmíněné osvobození od daně	46
4.4.3. Vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit	49
5. Zhodnocení výsledků a doporučení	50
5.1. Plátcí spotřební daně	50
5.2. Analýza subjektů registrovaných u správce daně	50
5.2.1. Analýza počtu pěstitelských pálenic	50
5.2.2. Analýza výrobců a distributorů lihovin	51
5.2.3. Analýza distribučních lihovarů	52
5.2.4. Počty subjektů registrovaných ke značení lihu	53
5.3. Analýza výnosů a příjmů spotřebních daní z lihu v letech 2004 – 2010 ...	54
5.4. Značení nápojů obsahujících lih	59
5.5. Mezinárodní spolupráce v oblasti spotřebních daní	61
5.6. Kontrola správcem spotřební daně	66
5.7. Současné trendy daňových podvodů v oblasti lihu	75

6. Závěr	77
7. Seznam použité literatury	80
8. Přílohy	81

1. Úvod

Spotřební daně hrají velmi důležitou roli v politice a ekonomice státu. Každá vláda má své nástroje, v podobě zákonů, jak korigovat daňový systém. Zákony nesmí být v rozporu s nadnárodními zájmy, především pokud je stát členem nějakého uskupení. V případě České republiky je jím Evropská unie. Příjmy do státního rozpočtu jsou tvořeny také selektivními daněmi, kterými spotřební daně bezesporu jsou. Tyto nepřímé daně se postupně od roku 1993 harmonizovaly, až do podoby, jak je známe dnes. V současné době je stanoven směrnicemi EU nejnižší limit daně, kterým se musí řídit všechny členské země. Česká republika má v tomto směru udělenou výjimku na daň z pěstitelského pálení.

Spotřební daně jsou součástí daňového systému, jsou daněmi nepřímými a společně s daní s přidané hodnoty jsou daněmi ze spotřeby. Komoditami zdaňovanými spotřebními daněmi jsou tzv. vybrané výrobky, kterými jsou minerální oleje, líh, víno a meziproducty, pivo, tabák a tabákové výrobky. Tato práce je zaměřena na jednu z komodit, a to daň z lihu.

Spotřební daně zatěžují spotřebu vybraných druhů výrobků (zboží), jedná se o zboží, které může škodlivě působit na lidské zdraví nebo životní prostředí. Důvodem uvalování těchto daní je také rozsáhlá spotřeba vybraných výrobků s nízkou elasticitou nabídky a poptávky a vysoké sazby daně. Příjem z výnosů ze spotřebních daní je dobře odhadnutelný a velmi stabilní. Spotřební daně jsou také nástrojem, kterým lze v určité míře, byť omezené, ovlivňovat chování spotřebitelů.

V době vzniku Československa v letech 1918 byl převzat rakouskouherský model přímých a nepřímých daní. Režim spotřebních daní jako součást daňového systému je v České republice užíván od jejího vzniku od roku 1993. V této době převzali správu spotřebních daní do své kompetence správu spotřebních daní finanční úřady. Od roku 2004 tuto správu převzala celní správa, která se postupně zdokonalovala především v odhalování nelegálního chování.

Lih jako součást zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a zákona č.61/1997 Sb. o lihu, nebyl těmito zákony dostatečně ochráněn. Docházelo k daňovým únikům a lihovary museli omezit svou výrobu, na český trh se dostával nelegální nezdaněný líh. Jedním z řešení bylo rozšířit opatření proti těmto únikům zákonem č.676/2004 Sb., o povinném značení lihu, zavedením značení kontrolními páskami a zákaz prodeje stačených lihovin.

V roce 2010 se zvýšila sazba daně z lihu z 26 500,- Kč/hl. na 28 500,-Kč/hl. Vysoká míra zdanění nápojů obsahujících líh v souvislosti se značnou poptávkou po těchto výrobcích dává předpoklad ke vzniku porušování daňových předpisů a s úmyslem části subjektů své zisky realizovat prostřednictvím daňových úniků. Dalším rizikem je zdravotní stránka tohoto nezdaněného lihu, který bývá často vyráběn z denaturovaného lihu. Pro odhalování podvodů v oblasti nápojů jsou Celně technickou laboratoří zpracovávány rozsáhlá laboratorní zkoumání, např. izotopová analýza. Touto metodou se zjišťuje stanovení původu a složení vybraného výrobku. Zjistí se nejen botanický původ lihu, ale je možnost rozlišit kvasný líh od syntetického, který má zásadní význam pro odhalování nezákonného jednání. Odhalování padělků kontrolních pásek nebo etiket je v rámci celní správy zkoumáno v Celně kriminalistické laboratoři.

2. Cíl práce a metodika

Hlavním cílem této práce posoudit zdanění nápojů obsahujících líh vysvětlit historii spotřebních daní od jejich počátku, analyzovat a dokumentovat postupný vývoj v Evropské unii a především v České republice, neboť spotřební daně jsou významnou složkou státního rozpočtu. V neposlední řadě je s výběrem spotřebních daní spojena i kontrola zdanění správcem daně a odhalování nelegálních různých subjektů, zda nastavený systém kontrolních mechanismů je dostatečný a může eliminovat následky spojené s nelegální výrobou, distribucí a prodejem alkoholických nápojů, jako jsou možné podvody a daňové úniky. Je navrhováno možné řešení výše uvedených problémů s přijetím opatření, které mohou v dané věci napomoci ke zlepšení.

Práce je rozdělena do tří částí:

v úvodní části práce objasňuje co je to alkohol a především druhy alkoholických nápojů, druhá část práce je zaměřena na historický vývoj spotřebních daní v Evropské unii a v České republice, poslední část se zabývá kontrolou zdanění a konkrétními daty o odvodech daní do státního rozpočtu. Téma diplomové práce: „Zdanění nápojů obsahujících líh“ je významné z hlediska autorky, která se ve své profesní praxi aktivně podílela na kontrolní činnosti a to od počátku roku 2004, kdy převzala správu spotřebních daní Celní správa ČR.

V této práci byly použity následující výzkumné metody, z obecně vědních především metodu analýzy v úvodní části této práce: analýza dokumentů jednotlivých zákonů a jejich postupné úpravy a metodu syntézy v závěru. Metoda komparace byla využita při porovnávání statistických dat.

3. Literární rešerše

Literární rešerše je rozdělena do tří oblastí. První oblastí je chemické hledisko složení alkoholu, s technologickými procesy a postupy výroby alkoholických nápojů. Druhou oblastí je fiskální hledisko, kdy jsou fundamentálním prvkem daně, především jejich fiskální příjem. Poslední oblastí je vymezení legislativy upravující problematiku vybraných výrobků, především komodity nápojů obsahujících líh.

3.1. Alkohol

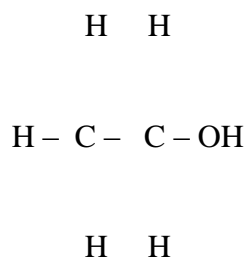
Z chemického hlediska se za alkohol označuje široká skupina organických látek odvozených z uhlovodíků a obsahujících jednu nebo více hydroxylových skupin (-OH)¹

Obecně rozšířeným termínem „alkohol“ se označují alkoholické nápoje. Alkohol nekonzumní je obecným termínem pro produkty obsahující alkohol, které nejsou určeny ke konzumaci lidmi. Mnohé průmyslové a spotřebitelské produkty alkohol obsahují a jsou někdy využívány jako náhražka za alkoholické nápoje, jsou to např. ústní vody, metylovaný alkohol nebo použitý odpadní alkohol.

Širší termín pro produkty, které se konzumují místo alkoholických nápojů, je „alkoholové náhražky“, ty ale zahrnují i nealkoholické látky jako jsou např. etylenglykol (fridex).

3.1.1. Druhy alkoholu a jejich vlastnosti

Etanol (C₂H₅OH, ethylalkohol) :



je jednou z klasických látek a mající hlavní psychotropní účinky v alkoholických nápojích.

¹ *Terminologický slovník z oblasti alkoholu a drog.* (2000) 1. vydání. Praha: Psychiatrické centrum Praha. ISBN 80-85121-08-5

Etanol vzniká fermentací cukrů kvasinkami. Za obvyklých podmínek nemají nápoje vzniklé fermentací více než 14% alkoholu. U nápojů vyrobených destilací se etanol odpařuje z fermentovaného produktu a získává se tak téměř čistý kondenzát. Kromě toho, že se alkohol konzumuje, je též používán jako pohonná látka, jako rozpouštědlo a v chemickém průmyslu.

Absolutní alkohol (anhydrid alkoholu) je etanol, který obsahuje méně než 1% objemu vody. Ve statistikách o produkci nebo spotřebě alkoholických nápojů jsou uváděna množství absolutního alkoholu (jako 100% etanolu).

Metanol (CH_3OH), též označovaný jako metylalkohol nebo dřevěný líh, se mimo jiného používá jako znehodnocovadlo k denaturaci alkoholu, aby jej nebylo možno pít (metylované alkoholy). Metylalkohol je silně toxický, v závislosti na množství vyvolává slepotu, bezvědomí a smrt.

Jiné nepoživatelné alkoholy jsou někdy konzumovány s rizikem škodlivých účinků, např. izopropanol (izopropylalkohol, často v odpadních alkoholech - vody po holení a parfémů) a etylenglykol (užívaný jako mrazuvzdorná směs pro automobily - fridex).

3.1.2. Alkoholický nápoj

Alkoholický nápoj je tekutina, která obsahuje alkohol (etylalkohol) a je určena ke konzumaci.

Téměř všechny alkoholické nápoje jsou vyrobeny kvašením s následnou destilací (v případě koncentrátů). Pivo se vyrábí ze zkvašeného obilí (sladovnického ječmene, rýže, prosa apod.), často s přísadou chmele. Vína se vyrábějí ze zkvašených plodů bobulovin zejména vinných hroznů. Jiné tradiční produkty kvašení jsou medovina (z medu), alkoholický mošt (z jablek nebo jiného ovoce), saké (z rýže), palque, agávové víno (z kaktusů agáve) a chicha (z kukuřice).

Koncentráty se liší podle druhu výchozí suroviny obilí nebo ovoce, např. vodka se vyrábí z obilí nebo brambor, whisky ze žita nebo z kukuřice, rum z cukrové třtiny a brandy z vinných hroznů nebo z jiného ovoce. Do sherry, portského a do jiných silnějších vín se přidává alkohol, obvykle tak, aby obsahovala 20% alkoholu.

Alkohol může být též syntetizován chemicky dvojitým způsobem, nepřímou hydratací

etylenu nebo přímou katalytickou hydratací ethylenu.

Alkoholické nápoje byly používány od pradávna ve všech tradičních společenstvích s výjimkou Austrálie, Severní Ameriky,(v blízkosti mexických hranic) a Oceánie. Mnoho tradičních kvašených nápojů mělo poměrně nízký obsah alkoholu a nemohlo být skladováno více než několik dní.

Většina států vydávala licence nebo zaváděla jinou kontrolu (a zdanění) produkce alkoholu a jeho prodeje. Přitom bývalo povoleno různé množství domácí produkce alkoholu. Alkoholické nápoje vyráběné legálně, zvláště koncentráty, mají často různé názvy (např. „měsíční svit“ nebo „bílý blesk“ v USA, „poten“- domácí whisky v Irsku, „samohonka“ ve státech bývalého Sovětského svazu) mohou obsahovat i jedovaté příměsi z výroby (např. olovo).

3.1.3. Druhy alkoholických nápojů a jejich vlastnosti

Pivo²

Hlavní surovina v tomto nápoji je pražený ječmen, připravený máčením, zahříváním, kdy se zrna oddělí od plev, až se uvolní přírodní cukry, bohatě obsažené v rostlině. Proces zvaný klíčení se zastaví, když se vyklíčená zrna (klíčky) hodí do sušicí pece, kde se horkem usuší. Tento slad se rozemele na prášek zvaný sladový šrot a smíchá se s horkou vodou, získáme tak rmut, po čerání sladinu. Sladina se vaří s chmelem, který dodá nejen hořkost a aroma, ale také pivo konzervuje a chrání před infekcí. To je mladina. Tato chmelová mladina se potom zchladí a smíchá s kvasinkami. Mladina se nechá kvasit-cukry se mění na alkohol a kysličník uhličitý. Anglické pivo „Ale“ je to, které se nechá zrát v sudech, a když se nalévá v hospodě, je stále živé. Vyčištěná verze je v pivovarech pasterizována, filtrována a ochlazená na nízkou teplotu a plněna do soudků, plechovek a lahví. U ležáku se užívá jiný typ kvasinek a déle se skladuje v chladnu a zraje. „Stout“ je silně chmelový nápoj – potomek hodně ochuceného londýnského piva, známého jako „Porter“, které převládalo na trhu v 18. a 19. století a napomohlo vzniku mocných varečných společností. Dnešní „Stout“, i když neobsahuje nijak mimořádně velké množství

² Tyler, A., *Drogy v ulicích*. Praha: nakl. I. Železný, 2000, ISBN 80-237-3606

alkoholu, se vyznačuje vysokým obsahem chmelu a tmavou barvou, které je dosaženo použitím tmavšího sladu nebo ječmene, který se nenamáčí, ale praží.

Jablečné víno a víno

Jablečné víno se dělá z kvašené jablečné šťávy. Vína jsou kvašené šťávy z hroznů nebo jiných plodů. Perlivé druhy, jako šampaňské, procházejí druhotným kvašením, během kterého se vedlejší produkt, oxid uhličitý, zadrží v láhvi pod tlakem.

Alkoholizovaná vína jako sherry, portské, madeira a vermut jsou kombinací vín buď s brandy, nebo s neutrálními lihovinami a s příchutěmi.

Lihoviny

Obsah alkoholu v lihovinách je od 35% celkového objemu až po 75% v případě určitých vysoce alkoholických rumů. Vyrábí se odpařováním alkoholu ze základu, který má určitou chuť a vůni. Alkohol vře při nižší teplotě než voda, takže když se již zkvašená kapalina, jako je hroznové víno, zahřeje v kádi, alkohol se uvolní dřív, než se roztok, v kterém je obsažen, může vypařit. Tento alkohol je zachycen a zchlazen. Jeho charakter závisí na způsobu, jakým se vytváří. Jestliže se vaří rychle a nepřetržitě, výsledkem je neutrální, nijak výrazná lihovina, jako je gin nebo vodka. Mohou se pak přidat různé příchutě, aby se zvýraznila chuť (jalovcové plody u ginu), nebo se může podávat čistá, například vodka.

Pokud je třeba zachovat zvláštní kvality původního kvašeného materiálu (hroznový základ pro brandy, ječmen a kukuřice pro skotskou), vaří se pomaleji a výsledkem je „ušlechtilá“ lihovina. Po destilaci musí ušlechtilé lihoviny zrát několik let v dřevěných sudech. Sladová whisky je nejlepší po deseti letech a nejlepší koňaky potřebují padesát let k dosažení své vynikající chuti. Ale protože se tímto způsobem nemůže vyrobit nápoj v ceně dostupné a lidové, nastavují se vzácné ušlechtilé nektary lacinějšími neutrálními lihovinami vyráběnými ve velkém. Například francouzské vinné brandy se vyrábí mícháním ušlechtilého koňaku s průmyslovým alkoholem destilovaným z vína, zatímco míchaná skotská whisky, stejně tak většina irských, vzniká smícháním sladové whisky z kotlíkové destilace s obilnou whisky. Mezi ušlechtilou a neutrální tradici též spadá burbon, populární ve Spojených státech, který se nepřetržitě destiluje ze zákonem stanovené obilniny a pak zraje v sudech.

Likéry

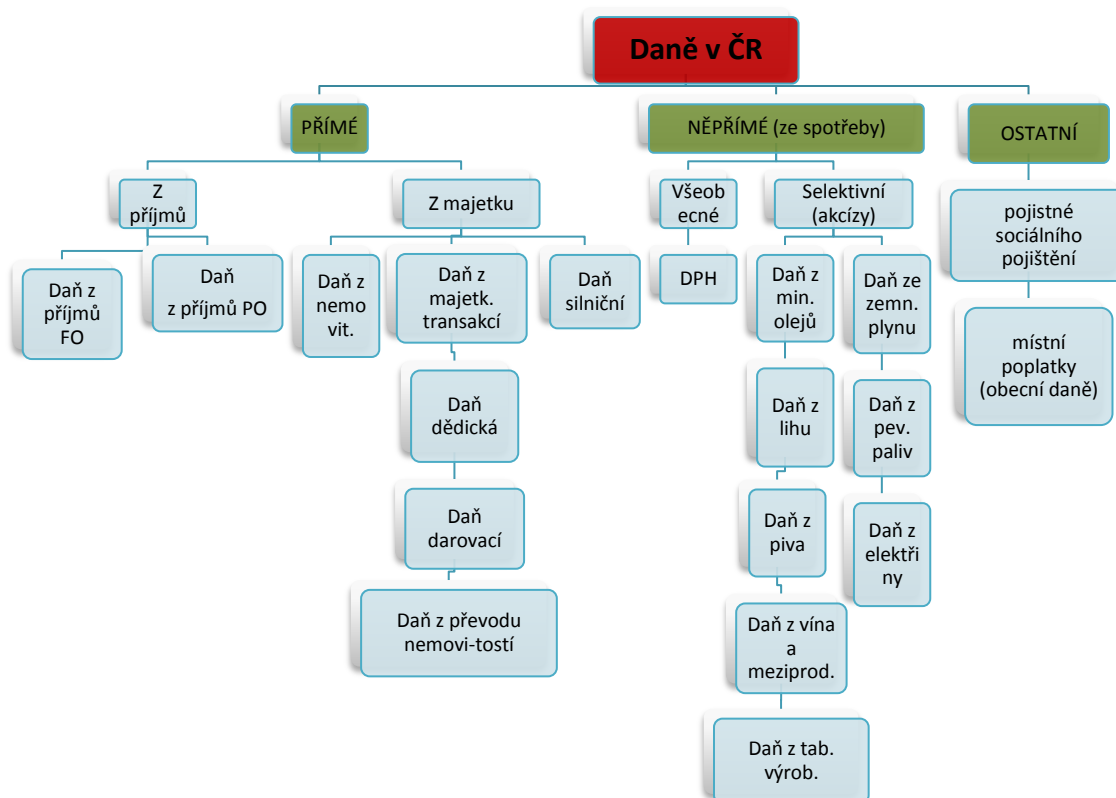
Likéry jsou lihoviny zušlechtěné rozmanitými a většinou tajnými kombinacemi bylin. V některých případech proces začíná kvašením bylin v cukrové směsi, která se pak destiluje. Někdy se byliny po vylouhování přidají do lihoviny. Původ likéru je v léčích připravovaných ve středověku.

Vedlejší produkty lihového kvašení

Jsou to chemikálie hrající důležitou roli v chuti, vůni a vzhledu alkoholického nápoje. V malém množství jsou přítomny doslova v každém nápoji a jsou přirozenou součástí kvasného procesu. Všudypřítomnými jsou tanin, přiboudlina (amylakohol), etylacetát, různé cukry, soli, minerály a vitamíny skupiny B. Nemají žádný vliv na opilost, ale pravděpodobně přispívají k mnohým typickým příznakům kocoviny – bolesti hlavy, zvedání žaludku. Množství těchto produktů v daném nápoji závisí na výchozím materiálu a na výrobním procesu. Nápoj s nejnižším množstvím je neutrální lihovina, např. vodka. Také gin a pivo jich mají málo. Mnohem více jich je v bourbonu, oproti vínu, které jich obsahuje méně. Bílá vína obsahují více zvláště nezdravého vedlejšího produktu zvaného acetaldehyd.

3.2. Soustava daní v České republice

Smyslem daňové soustavy v České republice je výběr daní, které se odvedou do státního rozpočtu a tvoří společně daňový systém. Nejedná se jen o daně přímé, které odvádí každý poplatník přímo, ale i o daně nepřímé které se neodvádějí prostřednictvím konkrétní osoby a daně ostatní. Daně dle legislativy rozdělujeme:



Daně přímé³:

Dan z příjmů

- dan z příjmů fyzických osob

univerzální přímá daň, již podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců (fyzických osob), odvádí se přímo do rozpočtu obcí a krajů

- dan z příjmů právnických osob

jedná se o přímou daň, kterou odvádí každá právnická osoba, které má sídlo v České republice anebo zde podniká. Předmětem daně u právnických osob podnikatelů jsou veškeré příjmy. U nepodnikatelů příjmy z činnosti provozované za účelem dosažení zisku a z pronájmu majetku.

³ Vančurová, A, Láchova, L. (2010) *Daňový systém ČR 2010*, 1. VOX, 2010, 356 s. ISBN: 978-80-86324-86-9

Daně majetkové:

- daň z nemovitosti

daň z nemovitosti se vyměřuje každým rokem k 1. lednu zdaňovacího období. Předmětem daně jsou všechny pozemky nacházející se na území ČR, které jsou evidované v katastru nemovitostí a stavby na území České republiky, které jsou spojené se zemí pevným základem a podléhají kolaudačnímu řízení.

- daň dědická

povinnosti uhradit daň dědickou dochází, jestliže je získán majetek v souvislosti s úmrtím. Od roku 2008 jsou od daně dědické osvobozeny osoby zařazené do I. a II. skupiny.

- daň darovací

podstatou daně darovací je převod majetku mezi živými bez jakéhokoliv protiplnění. Jedna strana tak něco obdrží, aniž za to něco poskytuje. Od daně darovací jsou od roku 2008 osvobozeny osoby zařazené do I. a II. skupiny. Daň darovací se platí za majetek, který jsme nabyli bezúplatně. Daň darovací by měla být zábranou proti možnosti obejít daně dědické.

- daň z převodu nemovitosti

předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni.

- silniční daň

k silniční dani se přiznávají silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, která jsou registrovaná a provozovaná v České republice, jestliže se používají k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti. Vozidla, jejichž hmotnost je 12 a více tun jsou automaticky předmětem daně silniční.

Daně nepřímé:

- daň z přidané hodnoty

jedná se o daň nepřímou univerzální, která se týká veškerého zboží vyprodukovaného v tuzemsku a v tuzemsku spotřebovaného. Poplatníkem daně je konečný spotřebitel, plátcem je výrobce nebo dovozce.

- spotřební daň

jedná se o daň nepřímou selektivní, protože se týká pouze zákonem stanovených druhů zboží: minerální oleje, líh a lihoviny, pivo, víno, tabákové výrobky. Poplatníkem daně je konečný spotřebitel, plátcem je zejména výrobce nebo dovozce

- ekologická daň

reforma veřejných financí zavedla do českého daňového systému - daň z elektřiny, z pevných paliv a ze zemního plynu a dalších plynů. Plátcem je jejich dodavatel a poplatníkem konečný spotřebitel.

Daně ze spotřeby se dělí na daně univerzální (daně všeobecného charakteru) a daně výběrové neboli selektivní. Univerzální daně ze spotřeby zatěžují širokou oblast zboží a služeb. V České republice představuje všeobecnou daň ze spotřeby daň z přidané hodnoty. Selektivní daně zatěžují pouze vybrané druhy zboží. Významným zástupcem skupiny selektivních daní jsou spotřební daně tradičně uvalované na minerální oleje, líh, pivo, víno a tabákové výrobky (dále jen „vybrané výrobky“). Daně ze spotřeby můžeme rozdělit podle charakteru základu daně ad valorem a daně jednotkové neboli specifické tzv. akcízy. Výše daně u daní ad valorem je stanovena jako procento ze základu daně. Takto vyjádřený základ daně se používá u všeobecné daně ze spotřeby. Ve většině případů u spotřebních daní platí, že základ daně je vyjádřen v měrných jednotkách a daň je pak stanovena pevně na jednotku. Sazby daně jsou jednotné pro celé území ČR. Základem daně je množství vybraného výrobku vyjádřeného v měrných jednotkách uvedených na daňovém dokladu, u tabákových výrobků také cena po koncového zákazníka.

Hlavní rozdíly mezi spotřebními daněmi a daní z přidané hodnoty, jak ukazuje tabulka č. 1, jsou následující:

- sazby spotřební daně jsou stanoveny pevnou částkou podle množství nebo objemu daných výrobků,
- spotřební daň se vybírá jednorázově, a to u fyzických nebo právnických osob, které vybrané výrobky vyrábí nebo dováží,
- spotřební daně jsou součástí základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty, a to vliv daně znásobuje.

Tabulka č. 1- Hlavní rozdíly mezi SPD a DPH

SPD	DPH
Sazba daně stanovena pevnou částkou podle množství nebo objemu	Sazba daně není závislá na množství nebo objemu
Daň se vybírá jednorázově	Daň se vybírá opakovaně
Daň je součástí pro základ daně DPH	

Společným rysem těchto daní je to, že tyto daně nezatěžují výrobce či dovozce, ale až konečného spotřebitele v ceně vybraných výrobků. Předpokládá se, že výrobci a dovozci o částku daně zvýší své ceny, tak daň dopadne na spotřebitele. O poměru, jakým dopadne daň na výrobce, obchodníka a spotřebitele, rozhodují elasticity poptávky a nabídky. Dovozci a výrobci daň pouze vybírají a odvádí do státního rozpočtu.

Výnosy z daní ze spotřeby mají vysoký podíl na celkových daňových příjmech. Podle sledování rostoucího trendu výnosu z daní ze spotřeby lze předpokládat, že se vláda rozhodne postupně přesunovat daňové zatížení z daní důchodových na daně ze spotřeby. Dalším důvodem pro tento krok je také skutečnost, že tyto daně nevedou k poklesu pracovní aktivity.⁴

3.3. Legislativa spotřebních daní

Spotřební daně jsou velmi výraznou komoditou z hlediska státního rozpočtu, z tohoto důvodu je v zájmu státu, aby byly tyto daně zdaněny a kontrolovány. Spotřební daně zatěžují spotřebu vybraných druhů výrobků (zboží). „Jedná se o výrobky, jejichž spotřeba negativně ovlivňuje zdraví obyvatelstva, anebo nepříznivě působí na životní prostředí.“⁵ Existují však ještě další důvody uvalování těchto daní, a to je masová spotřeba vybraných výrobků a vysoké sazby, které ze spotřebních daní tvoří významný příjem státního rozpočtu. Jedná se o velmi stabilní a dobře odhadnutelný zdroj příjmů také z důvodu nízké cenové a důchodové pružnosti poptávky u většiny produktů, které této dani podléhají. Česká republika jakou jeden ze států Společenství se musí řídit její legislativou a

⁴ Svátková, S. a kol. (2007) *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia. ISBN 80-7379-001-7.

⁵ Dvořáková, L. a kol. (1997) *Daně I*. Praha: Bilance. Str. 199.

legislativou vnitrostátní. Základní právní předpisy ke spotřebním daním ve Společenství jsou právně závazné pro všechny členské státy a dělí se na Nařízení a Směrnice, jsou uvedeny dále: Směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a zrušení směrnice 92/12/EHS (účinnost od 1. 4. 2010); 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); Nařízení Komise (ES) č. 31/96 o potvrzení o osvobození od spotřební daně; 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; Směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhající spotřební dani; Nařízení Komise (ES) č. 1309/2005, kterým se mění nařízení (ES) č. 3199/93 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně; Směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů.

Základním právní předpisy v souvislosti se spotřebními daněmi v České republice jsou především zákony: **zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o SPD“). Je rozdělen do dvou hlavních částí; všeobecná část s ustanoveními, společnými pro všechny vybrané výrobky a speciální část s ustanoveními, které se týkají jednotlivých skupin výrobků.

Spotřebními daněmi podle tohoto zákona jsou: daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků. Do roku 2003 správu spotřebních daní vykonával místně příslušný finanční úřad. V současné době podle zákona o spotřebních daních správu daní vykonávají celní úřady a celní ředitelství, a to podle sídla nebo místa pobytu plátce daně, pokud v zákoně není stanoveno jinak. Zákon o spotřebních daních také řeší, jakým způsobem budou prodávány tabákové výrobky a lihoviny a také způsob značení některých minerálních olejů.⁶ Pro snadné daňové zneužití je líh výrobkem, který je nutné ve zvýšené míře kontrolovat státem. Hmotně právním předpisem je **zákon č.61/1997 Sb., o lihu**, který doplnil dříve platný zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském

⁶ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

podnikání a zákon České národní rady č. 587/1992.Sb., o spotřebních daních, v němž byly ukládány povinnosti při výrobě a uvádění lihu do oběhu fyzickým a právnickým osobám jen vyhláškami, ale ne zákonnou úpravou. Lih je surovinou užívanou v mnoha oborech, jako je zdravotnictví, potravinářský průmysl, strojní průmysl a jiná průmyslová odvětví. Pro výrobu tuzemských lihovin je potřeba přibližně jen jedna třetina jeho produkce. S ohledem ke specifikaci lihu byl v roce 2004 přijat **zákon č.676/2004 Sb., o povinném značení lihu**,(dále jen „zákon o PZL“), který úzce souvisí se zákonem o spotřebních daních. Účelem zákona o PZL bylo především omezení nelegální výroby a distribuce a zavedení povinnosti značit každé spotřebitelské balení kontrolní páskou, která se po otevření spotřebitelského balení poruší. Za spotřebitelské balení se považuje každé balení o objemu vyšším než je 0,1 litru určené pro prodej konečnému spotřebiteli na daňovém území České republiky⁷. Zároveň neomezuje podnikatelské aktivity právnických a fyzických osob, ale vytváří právní rámec pro tuto činnost. Nařízení Evropských společenství se týkají definic jednotlivých druhů lihovin, kterými se však návrh zákona o lihu nezabývá. Lihoviny jsou potravinou, a proto jsou předmětem zákona o potravinách. Kvalitativní parametry jednotlivých druhů lihu jsou pak upraveny prováděcími předpisy k tomuto zákonu. Charakter „jednostranného“ nastavení maximálního množství příměsí/nečistot, na základě kterého jsou některé druhy zaměnitelné (např. hypoteticky lze technický lih deklarovat jako jemný lih) a skutečnost, že lih je možno vyrobit poměrně „levně“ ze snadno dostupných surovin, podněcují spekulativní záměry některých skupin dosáhnout vysokých příjmů, na úkor příjmů státního rozpočtu. Tyto skutečnosti následně vyvolávají potřebu vytvoření specifických zákonných mechanismů, zabezpečujících ochranu zájmů státu i jeho obyvatel. Tento problém není specifický jen pro Českou republiku. V řadě států západní Evropy existuje doposud státní lihový monopol anebo stát chrání své zájmy v této oblasti přísným vymezením povinností, které určuje zákon. Účelem přijetí zákona č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu legislativního opatření bylo omezení, popř. ztížení výroby a distribuce nezdaněných lihovin, zjednodušení kontrolních prvků ze strany správce daně a v neposlední řadě poskytnutí garance spotřebitelům, že nakupované zboží odpovídá platným normám. Ve státech Evropské unie se kontrolní pásky také užívají např. na Slovensku, Polsku, Maďarsku, Bulharsku, Itálii, Španělsku, Portugalsku, Dánsku. V České republice se značení vybraných výrobků již

7 Zákon č.676/2004 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů

využívá u cigaret a tabákových výrobků, za které je ovšem daň uhrazena a odvedena dnem odběru tabákových nálepek. Od roku 2011 vstoupil v platnost **zákon č. 290/2009 Sb., daňový řád**, který řeší místní šetření v § 80 daňovou kontrolu § 85. Do té doby řešil kontrolu zdanění správcem daně se zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Významným nástrojem k prověření výše daně stanovené daňovým subjektem je daňová kontrola. Správce daně má v jejím průběhu poměrně široké pravomoci.⁸ Na závěr daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou po společném projednání spolupodepisuje s daňovým subjektem. Součástí zprávy může být dodatečný platební výměr, pokud byla na základě daňové kontroly doměřena daň. Daňový subjekt nemůže podat dodatečné daňové přiznání, pokud je mu známo, že byla zahájena daňová kontrola dotčené daňové povinnosti. Po jejím skončení může (a musí) daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání. Při doměření daně v důsledku daňové kontroly je správce daně povinen zohlednit vše, co mu je známo, tj. i to co je ve prospěch daňového subjektu.

⁸ Vančurová, A. a kol. (2004) *Daňový systém 2004 ČR aneb učebnice daňového práva*, Ing. Zdenka Vostrovská, Csc.-VOX ISBN 80-86324-42-7, str. 52-53

4. Výsledky práce

4.1. Harmonizace spotřebních daní v Evropské unii

Proces harmonizace v oblasti spotřebních daní patřil (a stále patří) k těm složitým, a to přes to, že většina zemí tyto daně vybírala již před vytvořením ES⁹. Problémem číslo jedna se ukázaly být zejména sazby těchto daní, v nichž se odrážela ekonomická, společenská, geografická aj. specifika jak producentských a neproducentských zemí (víno), tak i severovýchodních a jižních zemí Společenství (alkohol, tabák). Zdá se, že hlavním tlakem na uspíšení harmonizačního procesu se stalo až přijetí Maastrichtské smlouvy a v ní datovaný vznik ES k 1. 1. 1993. Lze tudíž říci, že proces harmonizace se u spotřebních daní „rozeběhl“ až od konce roku 1992 a byl vyvolán faktem odstranění hranic mezi jednotlivými zeměmi doslova ze dne na den a potřebou zabránit škodlivé daňové konkurenci.

Základním právním aktem, který harmonizuje právní úpravu spotřebních daní, jsou směrnice. Hlavní z nich jsou:

Směrnice z února 1992 - která odstartovala následnou „smršť“ směrnic, vymezila teritorium působnosti spotřebních daní, základní principy zdaňování vybraných výrobků a technické podmínky pro řádné fungování daně. Základní přínos směrnice lze shrnout do těchto bodů - vymezila území, která se musí řídit pravidly danými směrnicí; geografické území členských států se tak pro daňové účely na jedné straně zúžilo o vybraná území (na španělské Kanárské ostrovy, německý ostrov Helgoland, francouzské zámořské departementy a další), na druhé straně se o vybraná území rozšířilo (např. ostrov Man, San Marino, Monako a další);

- vymezila okruh výrobků, které budou směrnicí upraveny (minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje, tabákové výrobky);
- aplikaci spotřební daně při převážení výrobků z jednoho státu do druhého založila na obecném principu země spotřeby (včetně možnosti vrácení této daně), a to s výjimkou osobní spotřeby jednotlivců, kde ponechala princip země původu;
- vymezila základní termíny jako např. oprávněný skladovatel, registrovaný hospodářský subjekt, daňový zástupce a další, dále zavedla princip daňových skladů a režim

⁹ Svátková, S. a kol. (2007) *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia. ISBN 80-7379-001-7. str. 43-45

podmíněného osvobození od spotřební daně, vymezila den propuštění výrobků pro domácí spotřebu a den zjištění manka za základní okamžik pro vznik daňové povinnosti;

- vymezila okruh výrobků, které mohou jednotlivé země osvobodit od spotřební daně (např. v rámci diplomatických vztahů nebo pro ozbrojené síly NATO);
- vymezila postup a podmínky pro vracení spotřební daně v případě podnikatelských subjektů;
- zavedla pravidla pro oběh dokladů vč. zásad pro výběr spotřební daně při porušení předpisů; ponechala také jednotlivým státům vůli při vnitrostátním daňovém značení výrobků (týká se např. tabákových nálepek).

Zajímavým úhlem pohledu na směrnice jsou výjimky, které se poskytují jednotlivým státům ES. Tyto výjimky totiž mohou mít dopad na řadu oblastí, v tom na výnos spotřební daně a potažmo i na výnos daně z přidané hodnoty, na stupeň harmonizace a míru daňové konkurence v rámci Společenství, na intenzitu přeshraničních nákupů apod. Výjimky jsou v podstatě dvojího druhu, buď se týkají všech států Společenství, nebo pouze některých z nich. Co se týče prvního typu výjimek, směrnice z února 1992 umožňuje všem státům ES osvobodovat od spotřební daně (do 30. 6. 1999) výrobky prodávané v bezcelních prodejnách a převážené uvnitř Společenství i mezi třetími zeměmi a Společenstvím (zde zejména při zachování množstevních limitů). Kromě toho mohou státy osvobodit drobné výrobce vín od administrativních požadavků (např. při přepravě vína). Co se týče druhého typu výjimek, směrnice umožnila Dánsku uplatnit až do konce roku 1996 výjimku, jež byla v rozporu s obecnými zásadami unijních pravidel. Spočívala v zachování hraničních kontrol i při dovozech z ostatních států Společenství a možnosti zdanění „turistického dovozu“ alkoholických a tabákových výrobků spotřební daní, pokud přesáhl stanovený množstevní limit.

Pátá směrnice z října 1992 - patří k těm rozsáhlejším; je to dáno zaměřením na alkoholické nápoje. Základní přijatá pravidla lze shrnout do následujících bodů:¹⁰

- obsahově vymezuje pojem pivo a základ spotřební daně (alternativně podle stupňů Plato nebo podle stupňů skutečného obsahu alkoholu), dále tzv. malý nezávislý pivovar, u něhož

¹⁰ Svátková, S. a kol. (2007) *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia. ISBN 80-7379-001-7. str. 49-52

nesmí sazba daně klesnout pod 50 % sazby základní vnitrostátní daně, a umožňuje osvobodit od daně pivo vyrobené a spotřebované soukromou osobou;

- obsahově vymezuje jednotlivé druhy vín (tiché, šumivé) a základ spotřební daně (hl.), umožňuje stanovit stejnou sazbu daně na tiché i šumivé víno a osvobodit od daně víno vyrobené a spotřebované soukromou osobou;

- obsahově vymezuje kvašené šumivé a nešumivé nápoje a základ spotřební daně (hl.), umožňuje stanovit stejnou sazbu daně na oba druhy nápojů a osvobodit od daně nápoje vyrobené a spotřebované soukromou osobou;

- obsahově vymezuje pojem meziprodukt a určuje základ spotřební daně (hl.) a mj. stanoví, že sazby daně nesmí být nižší než sazby daně pro tiché víno a nešumivé kvašené nápoje;

- obsahově vymezuje pojem líh a základ spotřební daně (hl. čistého alkoholu), zavádí pravidlo jedné sazby daně na všechny lihové výrobky, dále vymezuje pojem malý lihovar, jehož produkce může být zdaňována nižší sazbou daně, která ovšem nesmí klesnout pod 50 % sazby základní vnitrostátní daně, a stanoví také povinnost všem zemím oznamovat složení denaturačních prostředků u lihu;

- umožňuje osvobodit od spotřební daně plně denaturovaný líh, líh pro přípravu octa, léků, pro výrobu potravin, nealkoholických nápojů, čokolád aj. výrobků, dále i všechny alkoholické výrobky použité pro vědecký výzkum, lékařské účely či jako vzorky apod;

- umožňuje uplatnit osvobození od spotřební daně i formou vrácení zaplacené spotřební daně.

Co se týče výjimek, směrnice umožňuje za prvé všem zemím použít i sazbu spotřební daně nižší, než je stanovená minimální, pokud obsah alkoholu nepřesáhne stanovené množství výrobku; u piva 2,8 %, vína 8,5 %, kvašených nápojů 8,5 %, meziproduktů 15 % 53 a alkoholických výrobků 10 %. Jednotlivé země dostaly za druhé výjimky na výrobky regionálního a tradičního charakteru; sazba daně nesmí ovšem poklesnout o více než 50 % pod základní vnitrostátní sazbu daně z lihu. Francie může tuto sníženou sazbu stanovit pro rum vyrobený z cukrové třtiny, Řecko potom na anýzem ochucené lihovinové nápoje a Španělsko nemusí považovat některou přípravu vín vyráběných v regionech Terra Alta, Priorato aj. za výrobu meziproduktů. V. Británie může i po roce 1993 osvobodit od spotřební daně koncentrované sladové nápoje a aromatická hořká piva.

Poslední směrnice z října 1992 - doplňuje předchozí a zaměřuje se na sazby spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů.

Co se týče minimálních sazeb daně, lze je shrnout do následující tabulky č. 2, která porovnává minimální sazby spotřebních daní stanovené směrnicí a skutečné sazby spotřební daně České republiky k 22. lednu 2011. Z tabulky je patrné, že jsou ve všech případech dodrženy sazby daně, které jsou vyšší než nejnižší sazba daně stanovená Směrnicí (EHS). Odlišnost je jen u malých nezávislých pivovarů s roční výrobou produkce do 10hl/rok, dáno směrnicí Rady 92/83 (EHS) o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů¹¹, tato sazba je 0,08 EUR nižší. Zdanění lihu je v České republice cca 1,1 krát vyšší než požaduje směrnice EU, přesto dosahuje pouze 55% průměru členských zemí a patří tak k nejnižším v Evropské unii.

Tabulka č. 2 - Minimální sazby spotřebních daní u alkoholu a alkoholických nápojů stanovené směrnicí Rady 92/84/EHS a sazby spotřebních daní v ČR

Pořadové číslo	Druh výrobku	Sazba spotřební daně EU	Sazba spotřební daně ¹² v ČR 2004*	Sazba spotřební daně v ČR 2010**
1.	alkohol vč. alkoholu v nápojích	550 EUR/hl abs.	831 EUR	1 174,-EUR/hl abs.
	pěstitelské pálení	550 EUR/hl abs.	548,22 EUR	589,45 EUR/hl-abs.
2.	meziprodukty	45 EUR/hl	73 EUR	96,45 EUR/hl
3.	tiché víno	0 EUR/hl		0 EUR/hl
4.	šumivé víno	0 EUR/hl	73 EUR	96,45 EUR/hl
5.	pivo	0,748 EUR/hl/stupeň Plato nebo 1,87 EUR/hl/stupeň alkoholu	0,75 EUR	základní sazba 1,32 EUR/hl
	malé pivovary podle objemu výroby v hl.			0,66 EUR/do 10 hl. 0,79 EUR/10-50 hl. 0,92 EUR/ 50-100 hl. 1,05 EUR/100-150 hl. 1,19 EUR/150 -do 200 hl.

Legenda:

*Kurz EUR 2004 ...31,891Kč dle čl.18 Celního kodexu č.2913/92¹³

**Kurz EUR k 22. 1. 2011....24,26Kč-
hl abs. ... hektolitr čistého alkoholu

¹¹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31992L0083:CS:PDF>

¹² <http://www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=139043&PHPSESSID=3e>

¹³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:249:0047:0047:CS:PDF>

Další přijatá pravidla směrnice lze shrnout do dvou bodů:

- zavádí se obdobný mechanismus přepočtu EUR na národní měnovou jednotku jako u ostatních výrobků: pro celý aktuální kalendářní rok se použije devizový kurz platný první pracovní den měsíce října předchozího roku stanovený v Úředním věstníku ES; nebude-li nárůst spotřební daně po přepočtu vyšší než o 5 % nebo 5 EUR (rozhoduje nižší částka), mohou členské státy zachovat původní sazby daně;
- každé dva roky budou daňové sazby přezkoumány z pohledu fungování společného trhu, soutěže mezi různými kategoriemi alkoholických nápojů a obecných cílů ES. Minimální sazby daně mají být uplatněny od 1. 1. 1993.

Výjimky z této lhůty, které u těchto daní patří k nejrozsáhlejším, však jen potvrzují obecnou skutečnost o tom, že v oblasti alkoholických nápojů se silně odrážejí tradice jednotlivých zemí a nechť řady z nich přijmou harmonizační pravidla. To ostatně potvrzuje i nulová sazba daně u vína; zde sotva můžeme o harmonizaci hovořit. Dánsko a Itálie si mohly v dalších třech a půl letech ponechat stávající systém zdanění alkoholu a alkoholických nápojů za podmínky zachovat minimální sazbu spotřební daně. Řecko si mohlo v určitých obvodech a na vyjmenovaných ostrovech (Lesbos, Kyklady, Thasos, Skyros aj.) zavést sníženou sazbu spotřební daně na líh; nesměla ovšem poklesnout pod 50 % základní vnitrostátní sazby daně. Itálie mohla uplatňovat osvobození od daně a snížené sazby daně na alkoholické nápoje spotřebovávané ve dvou regionech (Gorizia a Valle d'Aosta). Portugalsko potom mohlo v Madeiře a na Azorách uplatnit snížené sazby daně (nesměly ovšem poklesnout pod 50 % základní vnitrostátní sazby daně) na tradiční výrobky, jako jsou např. matolinová pálenka, likéry ze subtropického ovoce a ochucené pálenkou z cukrové třtiny, likéry vyráběné z mučenky a ananasu či vínovice.

V další směrnici, tentokrát již z prosince 1992 - 55, která upravuje a doplňuje držení, pohyb a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, a to jak na území Společenství, tak ve vztahu k třetím zemím a zemím ESVO. Každé zemi také stanoví povinnost zavést do 1. 4. 1993 elektronickou databázi obsahující rejstřík oprávněných skladovatelů (v našem současném pojetí se jedná o provozovatele daňového skladu), registrovaných hospodářských subjektů (oprávněných příjemců) a skladů s daňovým dozorem (daňových skladů).

Po dvouleté přestávce přichází technická směrnice z prosince 1994 - 56. Oblast působnosti je široká a cílem je zpřesnit stávající směrnice např. v oblasti působnosti dokladů a pravidel při jejich vyplňování a postupu při odběru vzorků.

Směrnice z prosince 1996 - se jako první ze směrnic věnuje pouze třem zemím (Dánsku, Finsku a Švédsku), a to, jak jinak, než v souvislosti s udělením výjimek¹⁴. Dánsko ji dostalo již směrnicí Rady 92/12/EHS a týkala se možnosti zdaňovat alkoholické a tabákové výrobky dovážené jednotlivci z jiných území Společenství pro osobní spotřebu, pokud přesáhne určité množství. Výjimka je Dánsku touto prosincovou směrnicí prodloužena do konce roku 2003 s tím, že bude postupně množstevní omezení snižovat. Zároveň musí omezovat i minimální dobu pobytu svých daňových rezidentů mimo Dánsko, která je nutná k tomu, aby tyto osoby mohly výrobky dovážet osvobozené od spotřební daně. Obdobný postup zvolila směrnice i vůči Finsku a Švédsku, kterým byla výjimka dána aktem o přistoupení k ES. Zatímco Finsku byl výjimečný stav prodloužen do konce roku 2003 (jako Dánsku), Švédsku pouze do 30. 6. 2000. Specifický postup Rady byl zdůvodněn tím, že uvedené země uplatňovaly tradičně vysoké sazby spotřebních daní na alkohol a tabák z důvodů zdravotních, sociálních a fiskálních, a okamžité odstranění zdanění by vedlo k nepřijatelným výkyvům v příjmech, obchodu a k narušení hospodářské soutěže.

Další směrnice z června 2000 - řeší problém Švédska, který se dal očekávat po přijetí směrnice Rady 96/99/ES. Švédsko žádalo o prodloužení doby, po kterou mohlo zdaňovat jednotlivci dovážené alkoholické a tabákové výrobky z jiného území ES pro osobní spotřebu, pokud přesahovaly množstevní limity. Rada prodloužila tuto výjimku do konce roku 2003 (jako předtím Dánsku a Finsku) s tím, že se jedná o konečný termín. Podmínkou také bylo, že v průběhu let 2000 až 2003 budou postupně zvyšovány množstevní limity, v rámci kterých nebudou výrobky při jejich dovážení do Švédska zdaňovány. Jen pro dokreslení situace uveďme např. víno, u kterého se limit ve výši 20 litrů (od 1. 7. 2000) zvýšil na 52 litrů (od 1. 1. 2003), a pivo, u něhož se limit 24 litrů zvýšil na 64 litrů (ve stejném období).

Následující směrnice z července 2000 - řeší pro změnu problémy Finska s pivem. Při „dovozu“ piva v rámci turistiky z jiného území ES nad množstevní limit podléhá toto pivo

¹⁴ Svátková, S. a kol. (2007) *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia. ISBN 80-7379-001-7. str. 54-56

spotřební dani. Vzhledem k tomu, že se jedná o výjimku porušující základní pravidlo nezdaňovat převozy zboží po území Společenství daněmi, zvýšila směrnice Finsku bezdaňový limit pro pivo ve třech krocích s tím, že by měl být zcela odstraněn do konce roku 2003. Druhým problémem byla skutečnost, že dovoz piva ze třetích zemí byl zvýhodňován oproti „dovozu“ piva z ostatních členských států ES. Směrnice proto Finsku umožnila zavést do konce roku 2005 množstevní limit na dovoz piva ze třetích zemí.

4.2. Harmonizace spotřebních daní v České republice

Začátky novodobé „západoevropsky“ orientované daňové politiky se v České republice začínají datovat teprve počátkem 90. let minulého století¹⁵. S ohledem na podstatu, rozsáhlou a významnou změnu je oprávněné hovořit o daňové reformě. „Rozpad socialistického bloku a přijetí tržního mechanismu jako „leitmotivu“ znamenal prudký obrat v pohledu na daně. Daňové systémy západního a východního „bloku“ se začínají sblížovat v základních bodech.“

Jedním z aspektů tohoto sblížování byla i změna systému zdaňování spotřeby a růst významu daní ze spotřeby v rámci celkového zdanění. Před daňovou reformou z roku 1993 aplikovala Česká republika (resp. ČSFR) v oblasti všeobecného zdanění daň z obratu. Jednalo se o univerzální jednofázovou neduplicitní daň, které - s jistou dávkou zjednodušení - podléhaly předměty určené ke konečné spotřebě, zatímco předměty vstupující dále do výrobního procesu „obíhaly“ v ekonomice bez daně. Tím byl vytvořen tzv. dvouhladinový systém cen nedovolující tyto dvě sféry vzájemně poměřovat pomocí klasických ekonomických nástrojů. Sít' sazeb (a prameny uvádějí jejich počet až na neuvěřitelných 1 700) vytvářela výrazně diferencovaný přístup ke spotřebě dotažený až na jednotlivé výrobky, resp. skupiny výrobků. Kromě procentních sazeb obsahoval systém daně z obratu i tzv. rozdílové sazby na vybrané komodity mající postavení celospolečenské priority (potravin, uhlí, teplo, léčiva aj.). Konstrukce tohoto typu sazby umožňovala dosáhnout jak kladného výnosu daně, tak i záporného v podobě tzv. záporné daně z obratu; ta v roce 1989 dosáhla necelých 50 mld. Kč,- a stala se velkou zátěží pro tehdejší státní

¹⁵ Svátková, S. a kol. (2007) *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia. ISBN 80-7379-001-7. str. 33-34

rozpočet. Služby, až na výjimky, dani nepodléhaly. Samostatné spotřební daně (akcízy) v daňovém systému zcela chyběly. Do roku 1993 je simulovaly pevné sazby daně z obratu na skupiny výrobků, které dnes podléhají spotřebním daním. Co se týče významu daní ze spotřeby, patřily společně s podnikovými daněmi (odvody) a příspěvky na sociální zabezpečení ke třem rozhodujícím finančním zdrojům socialistického státu. Např. v roce 1989 činil podíl daní ze spotřeby zhruba 29 % na celkovém daňovém výnosu ČSFR a byl zcela srovnatelný s výnosem důchodových daní podniků. S cílem vyvarovat se „daňového šoku“ při zavedení systému DPH „ze dne na den“, přijala ČSFR ještě před rokem 1993 opatření, která rozložila daňovou zátěž na období dvou a půl roku (červen 1990 až prosinec 1992). K významným z nich patřilo odstranění rozdílové sazby daně z obratu, zrušení rozvětvené sítě sazeb daně z obratu a její nahrazení čtyřmi základními sazbami včetně nulové, zavedení dovozní daně, poplatku z prodeje alkoholických nápojů a tabákových výrobků a dovozní přírážky.

Počátek roku 1993 znamenal pro zdanění spotřeby první přelomový okamžik. Byl přijat systém daně z přidané hodnoty a vedle něho i systém pěti samostatných spotřebních daní, legislativně sloučených do jednoho zákona. V průběhu následujících necelých 12 let doznaly obě daňové normy více i méně podstatné změny; zákon o DPH prošel 24 novelizacemi, zákon o spotřebních daních potom 15 novelizacemi. Obecné cíle novel lze shrnout do následujících pěti bodů:

- a) zpřesnit znění zákonů tak, aby vytvářelo spolehlivou právní oporu pro plátce daní;
- b) reagovat na signály z praxe a „zacementovat“ místa vytvářející nezáměrné daňové výhody pro určité skupiny plátců;
- c) obdobně tomu napravovat původně záměrné stimulační opatření, pokud se vymkly kontrole, popř. došlo k jejich zneužívání;
- d) začleňovat do tuzemských norem pravidla evropských směrnic jako nutnou podmínku pro vstup do EU;
- e) odstraňovat legislativně-technické nedostatky zákonů.

Za druhý přelomový okamžik pro zdanění spotřeby v ČR lze považovat 1. květen 2004 jako den vstupu ČR do Evropské unie. V tento den nabyl účinnosti zcela nový zákon o DPH, kompatibilní se směrnicemi ES a tím i se zákony o DPH ostatních členských států. V oblasti spotřebních daní byl zvolen poněkud odlišný postup. Nový zákon rušící původní z roku 1993 byl přijat již v lednu 2004 s tím, že dnem vstupu do EU nabyla účinnosti čtyři

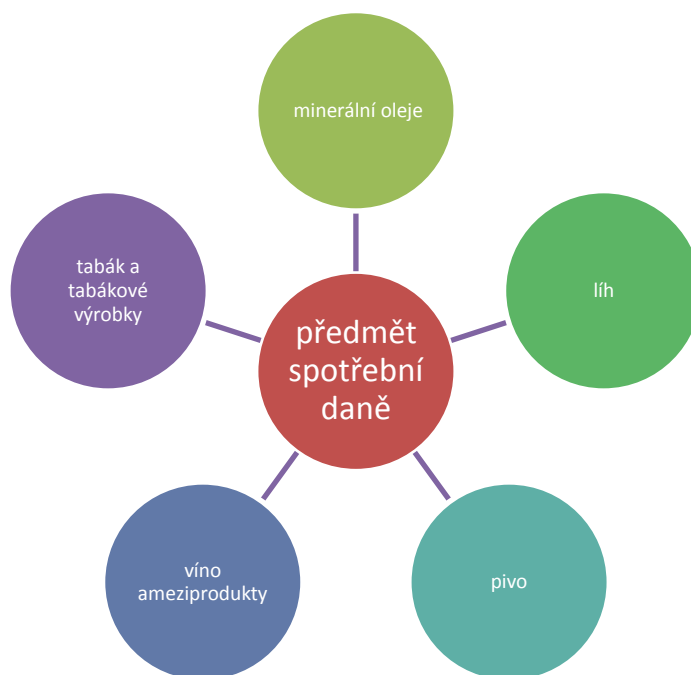
měsíce „spící“ ustanovení, která upravovala aplikaci spotřebních daní vůči ostatním členským státům EU. Zároveň další ustanovení k témuž dni pozbyla účinnosti.

4.3. Spotřební daně

4.3.1. Předmět spotřební daně

Předmět spotřeby daní lze vymezit z několika relativně samostatných pohledů¹⁶. Seznámíme se třemi z nich, které jsou důležité pro účely zákona o spotřebních daních.

Obrázek č. 1- Druhový pohled na rozdělení spotřebních daní



Z druhového pohledu jsou předmětem spotřebních daní vybrané výrobky, viz obrázek č. 1.

- Jedná se o legislativní zkratku zákona pro pět skupin výrobků:
 - minerální oleje
 - líh
 - pivo
 - víno a meziprodukty

¹⁶ Svátková, S. a kol. (2009) *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 1. Vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR ISBN 978-80-7357-443-7, str. 34-36

➤ tabák a tabákové výrobky

- Z územního (geografického a teritoriálního) pohledu jsou předmětem daně tyto výrobky, které:

- byly na daňovém území Společenství vyrobeny nebo
- byly na daňové území Společenství dovezeny ze třetích zemí.

Předmět daně je z tohoto pohledu vymezen široce. Nejedná se pouze o výrobu nebo dovoz spojený s územím tuzemska, ale i s daňovým územím celého Společenství.

- Je-li výrobek předmětem daně, nemusí to ještě znamenat, že bude zdaněn. Záleží totiž na konstrukčním nástroji, který bude na výrobek aplikován. Z tohoto úhlu pohledu jsou předmětem daně výrobky:

- spotřební daní zdaňované
- od spotřební daně osvobozené

Oba nástroje nelze samozřejmě použít na stejný výrobek a zároveň ve stejném okamžiku. Na druhé straně je ale možné použít oba nástroje na stejný výrobek v různých situacích.

4.3.2. Lih jako předmět spotřební daně

Předmětem spotřební daně z lihu, je podle zákon o SPD lih (etanol)¹⁷ obsažený ve výrobcích v množství vyšším než 1,2 % objemových etanolu. Výrobky se rozumí jakékoliv výrobky s výjimkou piva a vína. S ohledem na výrobní technologie a vynalézavost producentů na straně jedné a na snahu zabránit obcházení zákona s dopadem na výši vybrané spotřební daně na straně druhé, je dále předmětem spotřební daně z lihu také lih obsažený ve vínu a pivu, pokud jeho koncentrace přesahuje 22 % objemových ethanolu. A objemová procenta udávají koncentraci lihu ve výrobku. 1,2 % obj. alkoholu znamená, že v 100 litrech výrobku, je obsaženo 1,2 % litru ethanolu. Mimo použití do alkoholických nápojů se lih používá i v potravinářském a průmyslu, i jako přísada do kosmetických výrobků, léčiv a dezinfekčních prostředků, ale používá se také jako součást mycích a

¹⁷ Svátková, S. a kol. (2009) *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 1. Vydání, Praha: Wolters Klover ČR ISBN 978-80-7357-443-7, str. 49-51

čistících prostředkům, ale je nezbytný pro výrobu barev, laků ředidel a nemrznoucích směsí.

Pro výrobu v potravinářském a lihovarnickém průmyslu se používá líh nedenaturovaný neboli kvasný, který vzniká zpracováním přírodních surovin, jako je obilí, brambory kukuřice, řepa a další.

Pro ostatní výrobu se používá líh denaturovaný neboli technický, který je znehodnocen pro pitné účely právě různou denaturační složkou.

Vývoj změn jednotek a sazeb spotřební daně z lihu

Změny jednotek spotřební daně lihu byly provedeny v roce 2004 s účinností zákona o SPD od 1. 1. 1993 se jednotky vyjadřovaly v litrech objemového alkoholu a od 1. 1. 2004 byly změněny na hektolitry objemového alkoholu. Sazby spotřební daně z lihu se během let neměnily oproti ostatním spotřebním daním, změna nastala k 1. 1. 2010, jak ukazuje následující tabulka č. 3. Česká republika získala výjimku na spotřební daň z lihu, s cílem zachovat domácí výrobu ovocných destilátů směrnici¹⁸. Tato výjimka umožňuje, aplikovat sníženou sazbu daně ve výši min. 50 % standardní sazby.

Tabulka č. 3 - Změna sazeb spotřební daně z lihu

vybrané výrobky	1.1.2004	1.1.2010
líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207 /Kč/hl etanolu	26500	28500
líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou destilátů z pěstitelského pálení /Kč/hl ethanolu	26500	28500
líh obsažený v destilátech ovocných z pěstitelského pálení /Kč/hl ethanolu	13300	14300
líh obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury /Kč/hl ethanolu	26500	28500

S účinností zákona o SPD, byla správa spotřebních daní. Do konce roku 2003 byly správci daně finanční úřady, od roku 2004 je jimi celní správa. Celní správa České republiky měla v době převzetí spotřebních daní 8 celních ředitelství a 54 podřízených celních úřadů.

¹⁸ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31992L0083:CS:PDF>

Analýza spotřebních daní z tuzemka a dovozu a celkového výběru

V následující tabulce č. 4 je uveden rozdíl mezi výběrem spotřebních daní při dovozu v roce 2003 a v roce 2004, kdy tento rozdíl činí téměř -700 mil. Kč. Rozdíl je patrný i v grafu č. 1. Příčiny lze hledat v radikální změně systému výběru SPD při dovozu, jež byla zapříčiněna vstupem České republiky do EU a novým způsobem správy daně

Tabulka č. 4 – Porovnání mezi výběrem spotřební daně z lihu při dovozu

v letech 2003-2004

/v tis. Kč/

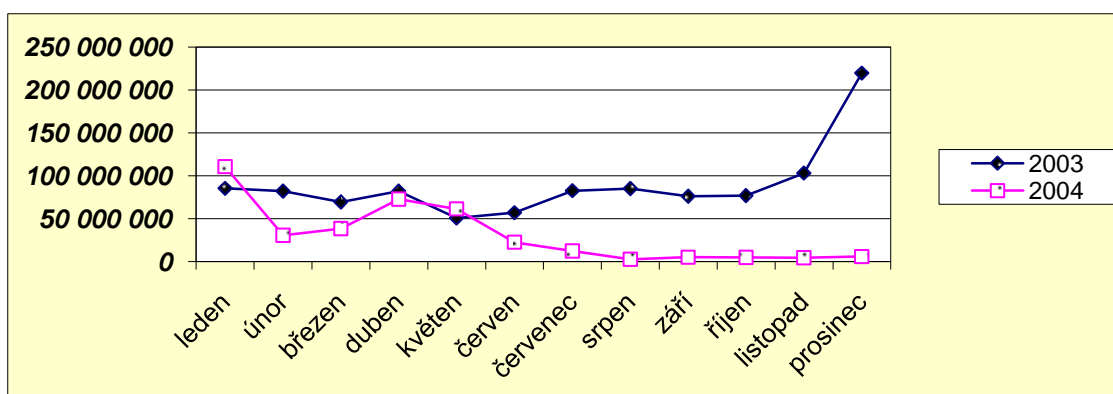
	SPD z lihu a lihovin (dovoz) v Kč			
	2003	2004	rozdíl	%
leden	85 330	110 607	25 277	129,6
únor	82 129	30 787	-51 342	37,5
březen	69 394	38 505	-30 889	55,5
duben	82 072	72 706	-9 366	88,6
květen	50 789	61 385	10 596	120,9
červen	56 965	22 606	-34 359	39,7
červenec	82 640	12 460	-70 180	15,1
srpen	84 998	2 750	-82 248	3,2
září	76 136	5 159	-70 977	6,8
říjen	76 870	5 024	-71 846	6,5
listopad	103 192	4 680	-98 512	4,5
prosinec	219 578	5 888	-213 690	2,7
	1 070 093	372 557	-697 536	34,8

Zdroj: GŘC CS ČR

Graf č. 1 - Porovnání mezi výběrem spotřební daně z lihu při dovozu

v letech 2003 - 2004

/v Kč/



Zdroj: GŘC CS ČR

V následující tabulce č. 5 je rozdíl mezi výběrem spotřebních daní v tuzemsku v roce 2003 a v roce 2004, kdy tento rozdíl činí více než 480 mil. Kč. Údaje jsou převedeny i do grafu č. 2

Tabulka č. 5 - Porovnání mezi výběrem spotřební daně z lihu v tuzemsku

v letech 2003 - 2004

/v tis.Kč/

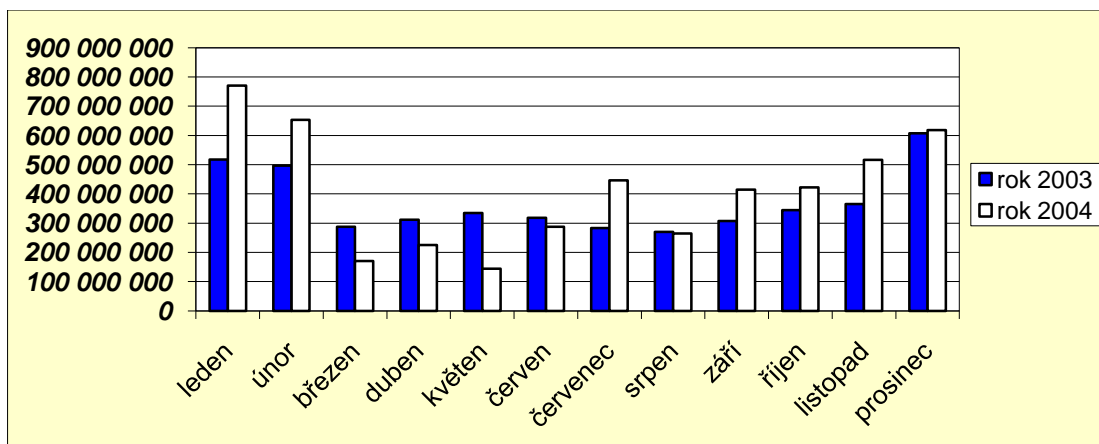
SPD z lihu a lihovin/vnitrostátní/v Kč						
	2003	2004		celkem	rozdíl	%
		CS	FS	CS+FS		
leden	517 426	3 497	767 000	770 497	253 071	148,9
únor	497 034	20 165	633 000	653 165	156 131	131,4
březen	287 978	121 478	49 000	170 478	-117 500	59,2
duben	311 512	214 612	11 000	225 612	-85 900	72,4
květen	334 657	116 807	27 000	143 807	-190 850	43,0
červen	318 479	278 310	9 000	287 310	-31 169	90,2
červenec	282 921	439 096	7 000	446 096	163 174	157,7
srpen	270 427	258 561	6 000	264 561	-5 866	97,8
září	306 763	399 833	15 000	414 833	108 070	135,2
říjen	344 601	405 001	17 000	422 001	77 400	122,5
listopad	364 686	509 253	7 000	516 253	151 567	141,6
prosinec	607 636	612 201	6 000	618 201	10 565	101,7
celkem	4 444 120	3 378 814	1 554 000	4 932 814	488 694	111,0

Zdroj: GŘC CS ČR

Graf č. 2 – Porovnání mezi výběrem spotřební daně z lihu v tuzemsku

v letech 2003 - 2004

/v Kč/



Zdroj GŘC CS ČR

V následující tabulce č. 6 je porovnání příjmů SPD z lihu za období leden-prosinec 2003 a 2004. Je viditelný rozdíl mezi celkovými příjmy v roce 2003, kdy správcem byly finanční úřady a převzetím správy spotřebních daní celní správou, která vybrala v roce 2004 o méně jak 208 mil. Kč. Údaje jsou převedeny do grafu č. 3. Příčina rozdílu lze spatřovat zejména v novém systému správy spotřebních daní (režim podmíněného osvobození od daně).

Tabulka č. 6 - Porovnání příjmů spotřební daně z lihu v letech 2003 - 2004

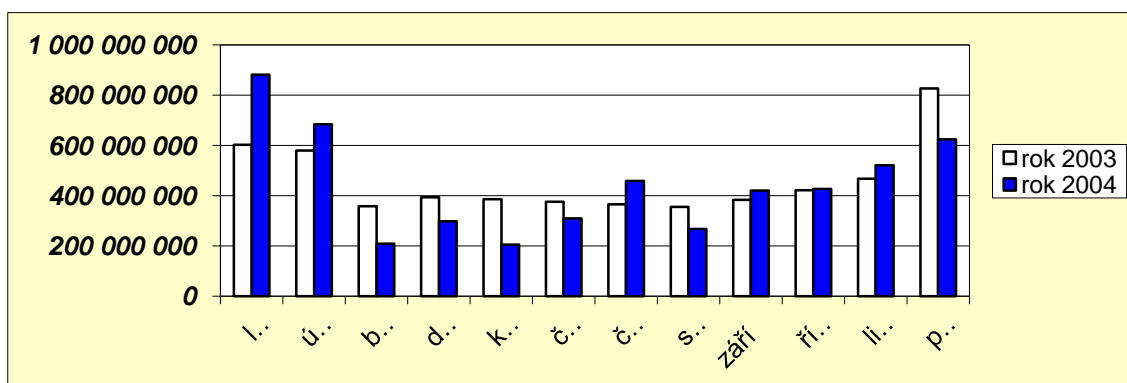
/v tis.Kč/

SPD z lihu a lihovin						
	2003	2004		celkem CS+FS	rozdíl	%
		CS	FS			
leden	602 756	114 104	767 000	881 104	278 348	146,2
únor	579 163	50 953	633 000	683 953	104 789	118,1
březen	357 372	159 984	49 000	208 984	-148 389	58,5
duben	393 584	287 318	11 000	298 318	-95 266	75,8
květen	385 446	178 192	27 000	205 192	-180 254	53,2
červen	375 443	300 916	9 000	309 916	-65 527	82,5
červenec	365 561	451 555	7 000	458 555	92 994	125,4
srpen	355 425	261 311	6 000	267 311	-88 113	75,2
září	382 899	404 992	15 000	419 992	37 093	109,7
říjen	421 470	410 025	17 000	427 025	5 555	101,3
listopad	467 878	513 932	7 000	520 932	53 055	111,3
prosinec	827 214	618 089	6 000	624 089	-203 125	75,4
Celkem	5 514 211	3 751 371	1 554 000	5 305 371	-208 840	96,2

Zdroj GŘC CS ČR

Graf č. 3 - Porovnání příjmů spotřební daně z lihu v letech 2003 - 2004

/v Kč/



Zdroj: GŘC CS ČR

SPD z lihu a lihovin vybrané v tuzemsku v letech 2004-2010

Z tabulky č. 7 je patrný postupný nárůst vnitrostátní SPD, kdy výběr v roce 2007 kulminoval až téměř dvojnásobně oproti roku 2004. Od roku 2008 dochází k poklesu SPD. Údaje jsou převedeny do grafu č. 4. Skokový nárůst spotřební daně v letech 2005-2007 byl způsoben zejména zavedením povinného značení lihu.

Tabulka č. 7 – Vybraná spotřební daň v tuzemsku v letech 2004 -2010

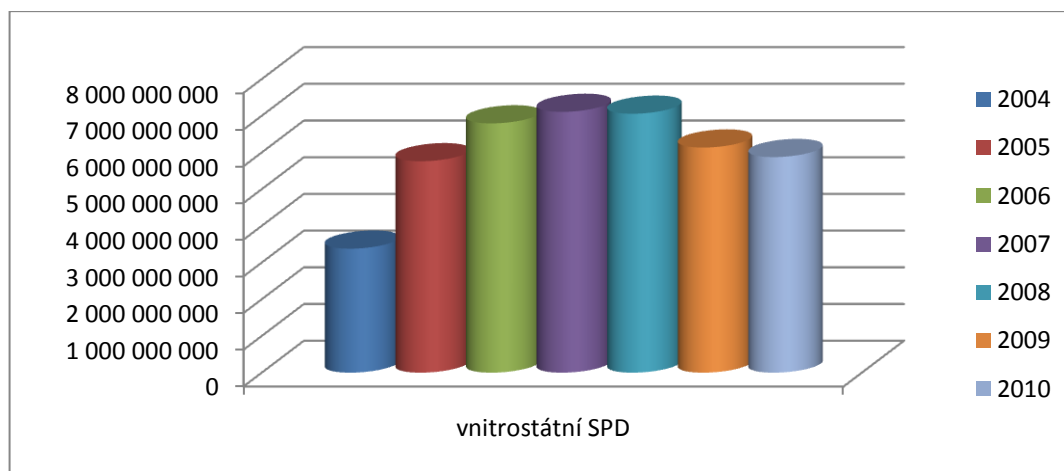
/v tis Kč/

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
3 378 815	5 761 597	6 793 213	7 107 092	7 055 900	6 134 526	5 874 613

Zdroj GŘC CS ČR

Graf č. 4 – Vybraná spotřební daň v tuzemsku v letech 2004 -2010

/v Kč/



Zdroj GŘC CS ČR

SPD z lihu při dovozu v letech 2004-2010

Z dat uvedených v tabulce č. 8 je patrný výrazný propad výběru spotřební daně při dovozu po roce 2004, zapříčiněný zejména vstupem České republiky do EU a s tím provázaným novým systémem správy spotřebních daní. Data jsou převedena do grafu č. 5.

Tabulka č. 8 - Vybraná spotřební daň při dovozu v letech 2004-2010

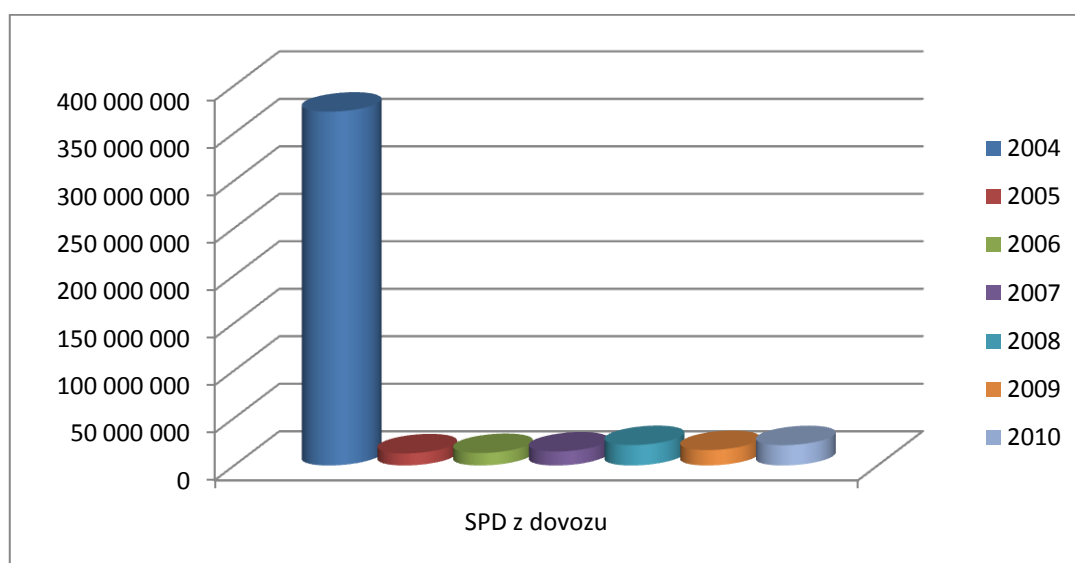
/ v tis Kč/

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
372 557	12 731	13 113	14 729	21 503	16 235	21 409

Zdroj GŘC CS ČR

Graf č. 5 - Vybraná spotřební daň z lihu při dovozu v letech 2004-2010

/v Kč/



Zdroj GŘC CS ČR

Celková SPD z lihu z dovozu a vnitrostátní daně v letech 2004-2010

Z tabulky č. 9 je patrný pozvolný nárůst výběru spotřební daně z dovozu a vnitrostátní výběr, kdy v roce 2007 dosáhl vrcholu a od roku 2008 mírně klesá. Tento trend se dá předpokládat i do budoucna vzhledem k hospodářské krizi, která má za následek zřetelný pokles příjmů obyvatelstva. Zvyšování sazeb daní, se jeví jako trend ke snížení deficitu státního rozpočtu. Vlivem těchto změn, kdy poklesla spotřeba lihových nápojů na osobu¹⁹,

¹⁹ <http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/p/1409-10>

přijatými úspornými opatřeními v roce 2010, byl velmi výrazně ovlivněn výběr spotřebních daní z lihu. Údaje jsou převedeny do grafu č. 6.

Tabulka č. 9 – Celkový výběr spotřební daně z lihu z dovozu a vnitrostátní daně v letech 2004 -2010

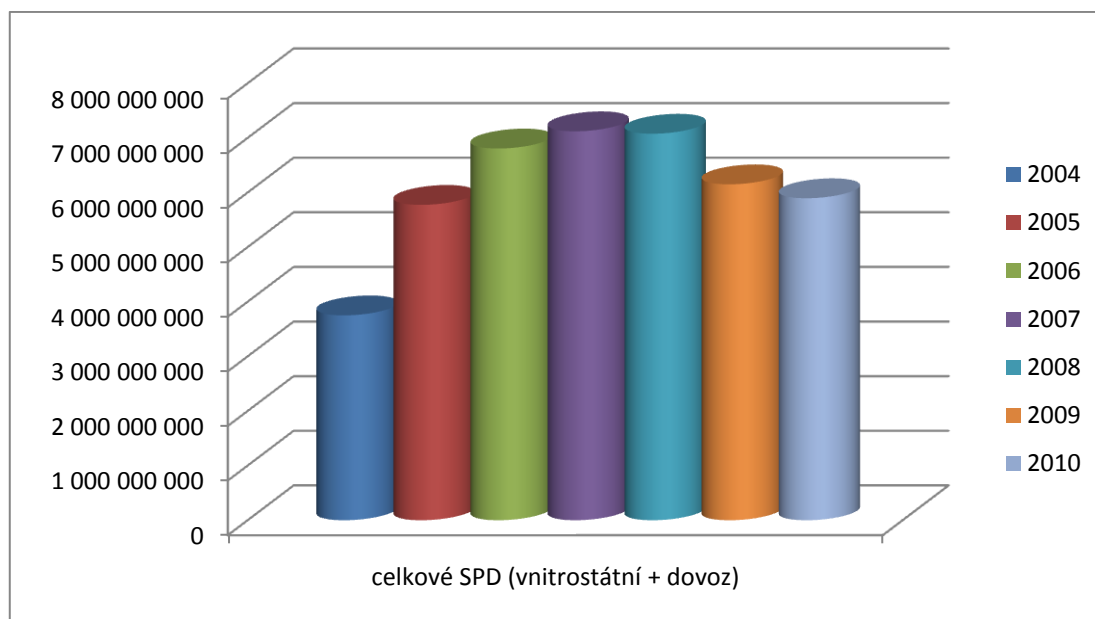
/v tis.Kč/

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
3 751 372	5 774 327	6 806 326	7 121 822	7 077 403	6 150 762	5 896 022

Zdroj GŘC CS ČR

Graf č. 6 – Celkový výběr spotřební daně z lihu z dovozu a vnitrostátní daně v letech 2004 -2010

/v Kč/



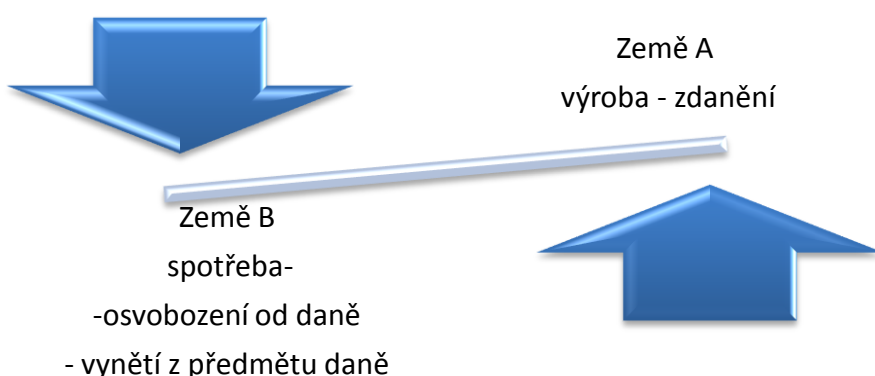
Zdroj: GŘC CS ČR

4.4. Zdanění a jeho kontrola

4.4.1. Proces zdanění

Při odvodu spotřebních daní je nutné zamyslet se nad tím, kde bude výběr daní probíhat, zda v zemi původu neboli výroby, nebo v místě určení neboli spotřeby²⁰. Místo výroby a spotřeby může být taktéž v témže státě. V dnešním světě globalizace, propojením ekonomik jednotlivých států, především Evropské unie, je ale reálnější, že místo výroby je odlišné od státu spotřeby. V tomto případě je důležité určit, který ze států ponese výnos z odvedené daně. Zde může nastat problém, protože každý stát chce nést výhody výnosů a užití těchto vybraných financí pro sebe. Musíme se, ale držet zásady, že každý výrobek může být zdaněn jen jednou tzv. selektivní daní, neboli daní spotřební. Harmonizace daní ze spotřeby umožňuje dva principy zdanění. Prvním z nich je princip země určení, to znamená, že zboží a služby jsou zdaňovány v zemi spotřeby. Tento princip vyžaduje vysokou míru spolupráce. Např. pokud by se dováželo zboží ze země, kde je uplatňován princip země původu, do země, která uplatňuje princip země spotřeby, docházelo by ke dvojímu zdanění. Z výše uvedeného důvodu většina zemí (na základě GATT) přistoupila na všeobecnou dohodu o clech a obchodu²¹. Pokud nebudeme tuto zásadu akceptovat, dojde k daňové nespravedlnosti, a k omezení mezinárodního obchodu nebo k nerespektování odvodu daní. Aby se předešlo výše uvedeným problémům, vznikl institut jednorázového zdanění. Česká republika přijala po vstupu v květnu 2004 daňová pravidla výběru spotřebních daní EU.

Obrázek č. 2- Postup zdanění podle země původu neboli výroby



²⁰ Nerudová, D. (2008) *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. Vydání. Praha: ASPI. ISBN-978-80-7357-386-7.

²¹ Všeobecná dohoda o clech a obchodu (General Agreement on Tariffs and Trade)

Postup zdanění podle země původu neboli výroby je uvedeno na obrázku č. 2.

Zcela průhledný systém zdanění v zemi původu neboli výroby přináší výhody pro tuto zemi a její tuzemský trh a i zahraniční obchod, neboť z výhod profituje²². Je zde jasné zdanění výrobku, který bude uveden na tuzemský trh nebo bud vyvezen mimo zemi výroby. Toto přispívá k úspoře nákladů spojených s odvodem daní a uspokojivému stavu obcházení odvodu daní. Opakem je ovšem země spotřeby, kdy zákazník platí při nákupu výrobku s daní výroby. Rozdílná výše daní v jednotlivých státech nemůže zabezpečit stejnou výši daňového zatížení jednotky výrobku, a daň se spolu s ostatními faktory ovlivňuje výši ceny pro konečného spotřebitele. Důležitá je velká poptávka po těchto výrobcích. Tento problém, kdy je výhodnější nakupovat výrobky zdaněné nižší sazbou v jiné zemi, než je Česká republika, může vyústit k likvidaci domácích producentů.

Princip zdanění v zemi původu se u spotřebních daní omezuje na výrobky pořízené fyzickými osobami pro jejich vlastní spotřebu mimo rámec podnikání. Množstevní limity po fyzické osoby dovážející vybrané výrobky z členských států uvedené v tabulce č. 10.

Tabulka č. 10 - Množstevní limity pro fyzické osoby dovážející vybrané výrobky z členských států

minerální oleje <ul style="list-style-type: none">• minerální oleje s výjimkou zkapalněných ropných plynů dopravovaných v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně množství dopravovaného v běžných nádržích zvýšené o 20 litrů• zkapalněné ropné plyny v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně 5 tlakových nádob
líh <ul style="list-style-type: none">• konzumní líh a lihoviny 10 litrů konečných výrobků
pivo <ul style="list-style-type: none">• pivo 10 litrů
víno a meziprodukty <ul style="list-style-type: none">• víno 90 litrů, z toho 60 litrů šumivých vín• meziprodukty 20 litrů
tábák a tabákové výrobky <ul style="list-style-type: none">• cigarety 800 kusů• cigarillos a doutníky o váze meší než 3g/kus 400 kusů• ostatní doutníky 200 ks• tabák ke kouření 1kg

²² Svátková, S. a kol. (2009) *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 1. Vydání, Praha: Wolters Klover ČR ISBN 978-80-7357-443-7, str. 20-22

Množství vybraných výrobků dovážených cestujícími do ČR ze třetích zemí uvedené v tabulce č. 12, které se osvobodí od cla, DPH a SPD v minimálním množství je velmi omezené oproti limitům vybraných výrobků dovážených cestujícími z jiných členských států. U komodity líh je to je jeden litr na osobu (touto osobou se rozumí osoba, která může lihovné nápoje užívat, tedy osoba nad 18 let věku). Kuriózní jsou případy, kdy si cestující s malými dětmi přivezou lihoviny a limitní množství mají rozpočteno i na své dva potomky ve věku pěti a sedmi let.

Tabulka č. 12 – Množstevní limity pro fyzické osoby při dovozu ze třetích zemí

líh	<ul style="list-style-type: none"> •1 litr alkoholu a alkoholických nápojů o obsahu vyšším než 22% obj. nebo denaturovaného lihu o obsahu nejméně 80% obj.
víno a meziproducty	<ul style="list-style-type: none"> •2 litry šumivých vín a meziproductů o obsahu alkoholu nejvýše 22% obj. nebo •4 litry tichého vína
pivo	<ul style="list-style-type: none"> •16 litrů piva
minerální oleje	<ul style="list-style-type: none"> •pro každý motorový dopravní prostředek se osvobozují od cla, DPH a SPD pohonné hmoty dovážené v běžné nádrži vozidla a navíc nejvýše 10 litrů v přenosné nádobě
tabák a tabákové výrobky	<ul style="list-style-type: none"> •200 ks cigaret nebo •100 ks doutníčku do 3 g nebo •50 ks doutníku nebo •250g tabáku ke kouření

Každé množství představuje 100 % celkového povoleného množství - tzn. nelze povolit současně vše. Poměr výrobků lze kombinovat tak, aby součet nepřekročil 100 %. Například: kombinace 0,5 litru lihovin a 1 litru meziproductů o obsahu do 22 % obj.

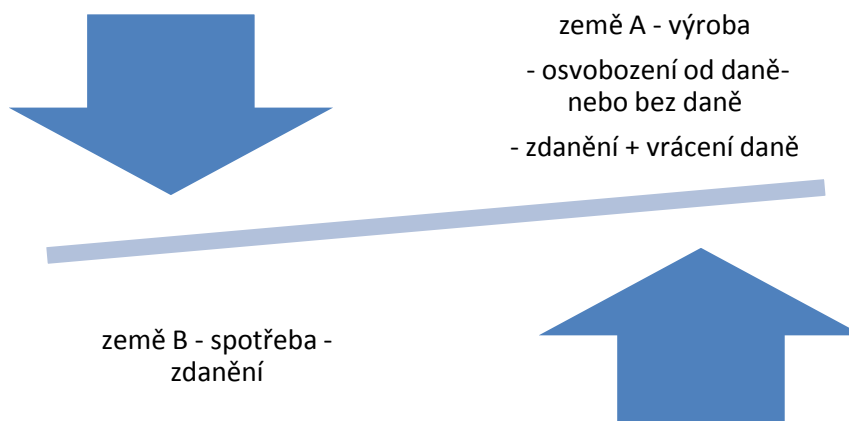
Dalšími vybranými výrobky, na které se vztahuje osvobození od daně, jsou vybrané výrobky zasílané v zásilkách ze třetích zemí mezi fyzickými osobami. S porovnáním vybraných výrobků zasílaných v zásilkách mezi fyzickými osobami z členských států (uvedených na obrázku č. 3), je velmi patrný rozdíl v jednotlivých komoditách vybraných výrobků. V poměru množstevních limitů u zásilek z třetích zemí a zásilek ze zemí Společenství, které jsou od daně osvobozeny, je u vybrané komodity nápojů obsahujících líh poměr 1:10.

Obrázek č. 3 – Porovnání množství limitů u zásilek osvobozených od SPD, DPH a cla mezi fyzickými osobami

zásilky ze třetích zemí	zásilky z členských států
<ul style="list-style-type: none"> • cigarety 50 ks • cigarillos 25 ks • doutníky 10 ks • tabák ke kouření 50 g • lihoviny nad 22% obj. litr • víno a meziprodukty 1litr • tiché víno 2 litry 	<ul style="list-style-type: none"> • cigarety 800 ks • cigarillos 400 ks • doutníky 200 ks • tabák ke kouření 1 kg • lihoviny nad 22 obj. 10 litrů • víno 90 litrů z toho šumivých 60 litrů • tiché víno 90 litrů • pivo 110 litrů

Obrázek č. 4 – Zdanění podle země spotřeby

Následující schéma znázorňuje zdanění podle principu země spotřeby:



Principem zdanění v zemi spotřeby je zdanění výrobku v zemi (uvedené na obrázku č. 4), ve které je spotřebován, resp. do které je dodán²³. Cílem je zdanit spotřebu. Z pohledu státu spotřeby získává daňový výnos právě stát spotřeby. Daň zde mimo jiného plní fiskální funkci a zachovává daňovou neutralitu, protože výrobek tuzemský i zahraniční podléhá stejnému daňovému zacházení, principem tedy není otázka poptávky po výrobku. Rizika spojená pro stát spotřeby jsou především v nepřiznání daně za dovezené výrobky, která vedou k rozsáhlým daňovým únikům. Po odstranění celních hranic mezi členskými

²³ Svátková, S. a kol. (2009) *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 1. Vydání, Praha: Wolters Klover ČR ISBN 978-80-7357-443-7, str. 29-31

státy EU došlo k nárůstu daňových úniků, neboť byla zrušena prvotní kontrola na hranicích. Po vstupu České republiky do EU byl zaveden systém EMCS, který stanovuje pravidla sledování pohybu výrobků po Společenství v režimu podmíněného osvobození od daně.

V souladu se zásadou zdanění výrobků jen jednou, tedy ve státě původu, používány jsou dva způsoby, výrobek je rovnou osvobozen od daně, tzv. režim bez daně, nebo je daň vybrána a po předložení důkazů o jeho vyvezení mimo stát původu, je daň vrácena. První používají provozovatelé daňových skladů, je administrativně jednodušší. Druhý, který je administrativně složitější, ale více transparentní a nedochází u něj k velkým daňovým únikům.

Princip zdanění v zemi spotřeby se užívá v České republice jako základní princip výběru spotřebních daní. Jde o dodání výrobku mezi dvěma podnikatelskými subjekty, ze států Společenství nebo mezi podnikatelským subjektem ze Společenství a podnikatelským subjektem v nečlenském státu. Popřípadě jde o zaslání výrobku fyzické osobě podnikatelským subjektem z členského státu, nebo ze třetí země.

4.4.2. Daňové sklady a podmíněné osvobození od daně

Daňové sklady

Přijetím zákona o SPD byl nově zaveden institut daňových skladů (uvedených na obrázku č. 5), které jsou v České republice dvojího druhu, výrobní a distribuční.

Obrázek č. 5 – Druhy daňových skladů



Výrobními sklady jsou v České republice výrobci minerálních olejů, lihu lihových výrobků, výrobci piva, výrobce tabákových výrobků. Jen ve výrobních skaldech lze vybrané výrobky vyrábět. Výjimkou jsou pěstitelské pálenice, které nejsou daňovými sklady a výrobky musí být zde proto po jejich vyrobění ihned zdaněny. Dalším příkladem může být malý výrobce tichého vína, který nepřevyšší výrobu nad 1 000 hl./za rok, výrobce piva jako fyzická osoba pro nekomerční výrobu do 200 l/rok a výrobce tichého vína jako fyzická osoba do 2 000 l/rok.

Distribučními sklady jsou místa, kde se výrobky přijímají, skladují a distribuují odběratelům. Tyto sklady musí splňovat např. kapacitu objemu výrobků, roční odbyt, kolaudace splnění předpisů na ochranu životního prostředí a zdraví osob.

V daňových skladech lze výrobky podmíněně osvobodit od daně. Podmíněné osvobození trvá omezenou dobu:

- po dobu umístění výrobku v daňovém skladu nebo
- po dobu přepravy výrobků mezi dvěma daňovými sklady nebo
- po dobu přepravy výrobků z daňového skladu oprávněnému příjemci

Výjimkou je skladování výrobků, uvedenými do volného daňového oběhu, po dobu šesti měsíců v daňovém skladu.

Doprava vybraných výrobků mezi daňovými sklady v tuzemsku nebo mezi členskými státy je možná po splnění řady podmínek, jako je oznámení o zahájení dopravy místně příslušnému celnímu úřadu, zajištění daně, vystavení průvodního dokladu, který je po ukončení dopravy potvrzen provozovatelem přijímajícího daňového skladu. Po ukončení dopravy místně příslušný celní úřad vrátí zajištění daně provozovateli daňového skladu, který vybrané výrobky vyslal. Zajištění daně pro provozovatele, který má jeden daňový sklad je 40 000 000 Kč,- a dva a více daňových skladů 120 000 000,-Kč. Počet daňových skladů v letech 2004 - 2010 je uveden v tabulce č. 13, tento počet byl nejnižší v roce 2007, jinak je tento počet poměrně vyvážený.

Tabulka č. 13 - Počet daňových skladů lihu

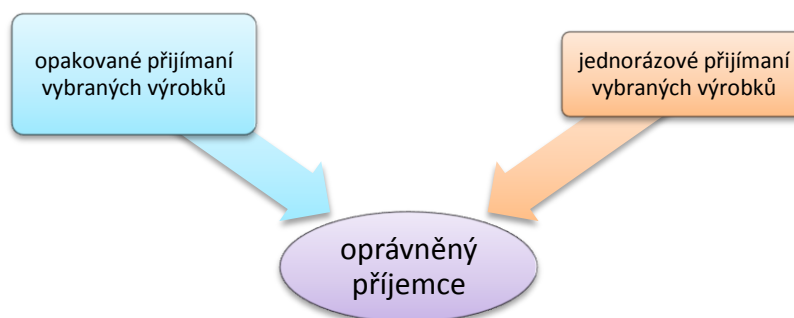
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
daňové sklady	618	608	583	320	619	601	595

Zdroj: GŘC CS ČR

Oprávněný příjemce

Oprávněným příjemcem může být právnická nebo fyzická osoba přijímající vybrané výrobky z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od daně. Je to výhodné pro snadnou administrativu pro zahraničního dodavatele, který je provozovatelem daňového skladu. Příjemce v tuzemsku je v tomto systému také zvýhodněn, protože může přijímat vybrané výrobky bez zahraniční spotřební daně, kterou přizná a odvede v tuzemsku. Známe dva druhy oprávněných příjemců – oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků a oprávněný příjemce pro jednorázové přijímání vybraných výrobků (obrázek č. 6).

Obrázek č. 6 – Druhy oprávněných příjemců



Povolení oprávněným příjemcům k opakovanému přijímání vybraných výrobků vydává místně příslušné celní ředitelství a povolení oprávněným příjemcům k jednorázovému přijímání vybraných výrobků vydává místně příslušný celní úřad na základě předložených podkladů od žadatele, který je povinen zajistit daň. Oprávněný příjemce není v postavení provozovatele daňového skladu, proto musí po přijetí uvést výrobky do volného daňového oběhu a přiznat a zaplatit daň. Počet jednorázových a opakovaných příjemců je uveden v tabulce č. 14. Z tabulky je patrný strmý pokles jednorázových příjemců oproti

vyváženému počtu opakovaných příjemců. Tento vývoj je zapříčiněn změnami v chování oprávněných příjemců.

Tabulka č. 14 – Počet jednorázových a opakovaných příjemců v letech 2004 - 2010

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
jednorázový příjemce	1 034	1 193	839	369	361	225	118
opakovaný příjemce	573	531	524	484	434	512	566

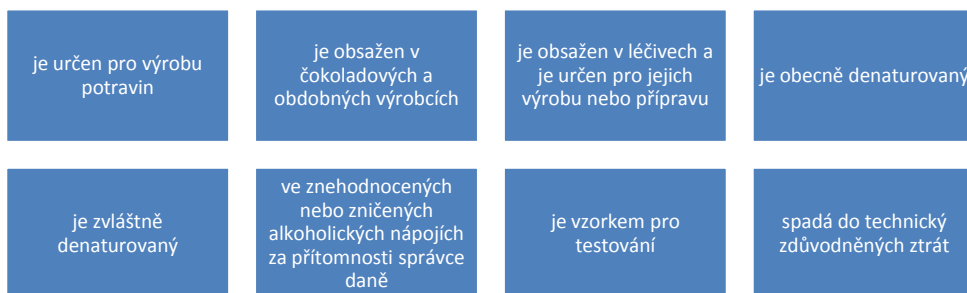
Zdroj: GŘC CS ČR

4.4.3. Vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit

Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit vzniká v momentu uvedení vybraného výrobku do volného oběhu na daňovém území České republiky. Znamená to každé vyjmutí vybraného výrobku z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, každou výrobu nebo dovoz vybraného výrobku mimo režim podmíněného osvobození od daně.

V případě lihu je od daně z lihu osvobozený líh, který není určen jako nápoj k pitným účelům, jedná se zejména o typy uvedené na obrázku č. 6 - pro výrobu potravin; je obsažen v čokoládových a obdobných výrobcích; je obsažen v léčivech a je určen pro jejich výrobu; je obecně denaturovaný; je zvláště denaturovaný; je obsažený v znehodnocených nebo zničených alkoholických nápojích za přítomnosti správce daně nebo spadá do technicky zdůvodněných ztrát; vzorky pro testování.

Obrázek č. 6 – Příklady osvobození lihu od daně



Osvobození líh může přijímat nebo užívat subjekt pouze na základě zvláštního povolení, které vydává místně příslušné celní ředitelství na základě žádosti podané u místně příslušného celního úřadu.

5. Zhodnocení výsledků a doporučení

5.1. Plátcí spotřební daně z lihu

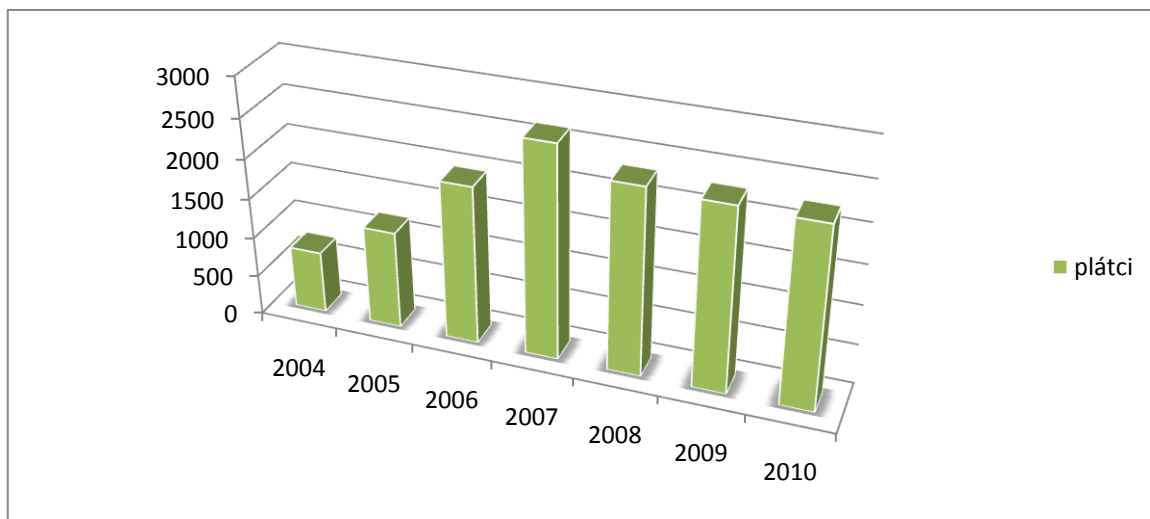
Vývoj plátců spotřebních daní z lihu je zachycen v tabulce č. 15, přičemž je patrné navýšení plátců v letech 2004 až 2010, od toho roku se počet plátců ustálil. Údaje jsou převedeny do grafu č. 7.

Tabulka č. 15 – Plátcí spotřební daně z lihu v letech 2004 -2010

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
líh	776	1255	1985	2668	2342	2304	2280

Zdroj: GŘC CS ČR

Graf č. 7- Plátcí spotřební daně z lihu v letech 2004 - 2010



Zdroj: GŘC CS ČR

5.2. Analýza subjektů registrovaných ke spotřební dani z lihu

5.2.1. Analýza počtu pěstitelských pálenic

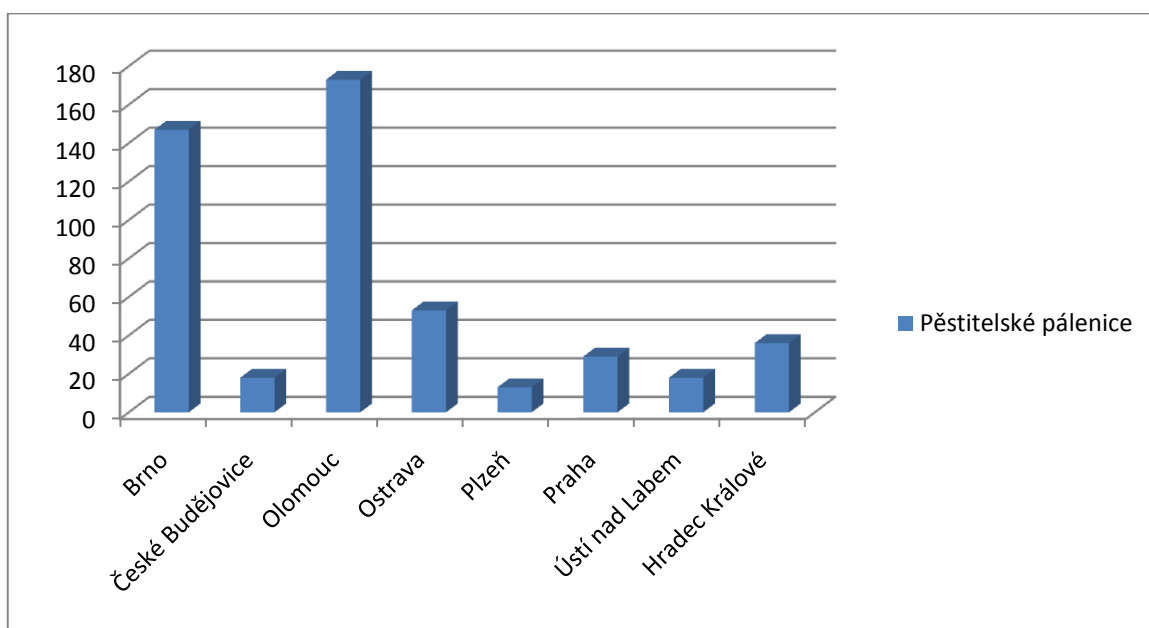
Počet pěstitelských pálenic v ČR podle ředitelství k datu 15. 10. 2010 je uveden v tabulce č. 16; z tabulky je patrné rozmístění pěstitelských pálenic zejména na střední a jižní Moravě.

Tabulka č. 16 – Pěstitelské pálenice v roce 2010 podle celních ředitelství

celní ředitelství	Brno	České Budějovice	Olomouc	Ostrava	Plzeň	Praha	Ústí nad Labem	Hradec Králové
počet	147	18	173	53	13	29	18	36

Zdroj: GŘC CS ČR

Graf č. 8 – Pěstitelské pálenice v roce 2010 podle celních ředitelství



Zdroj: GŘC CS ČR

Z grafu č. 8 je patrné rozmístění pěstitelských pálenic do zemědělsky příznivějších oblastí, jako je oblast střední a jižní Moravy. V Čechách je to především oblast východních a středních Čech. Nejméně je zastoupen Ústecký a Plzeňský kraj, kde jsou nejméně příznivé oblasti. Tento stav je zároveň ovlivněn regionální kulturou a zvyklostmi.

5.2.2. Analýza výrobců a distributorů lihovin

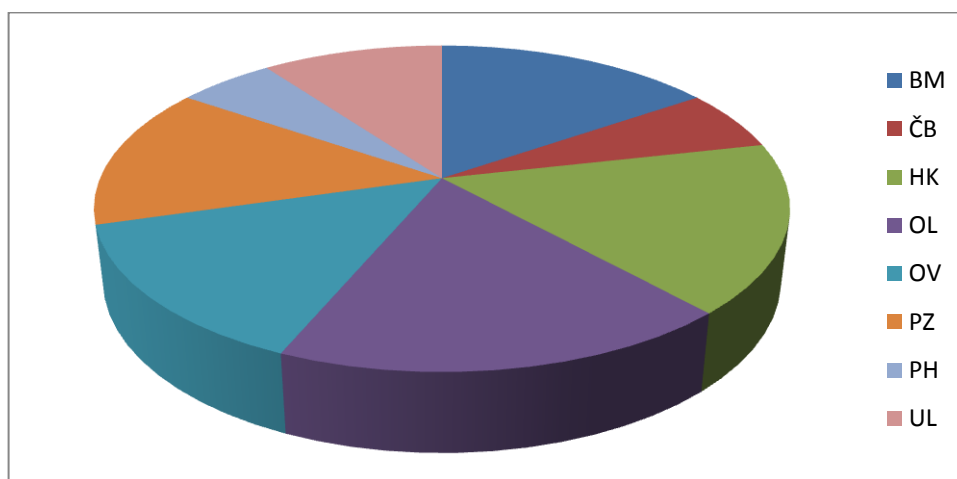
Z tabulky č. 17 je patrné rovnoměrné rozložení výrobců a distributorů lihovin, nejmenší podíl je ve středních Čechách, a to pouhých 5 %. Největší je na Moravě a ve východních Čechách, data jsou zobrazena v grafu č. 8:

Tabulka č. 17 - Výrobci a distributoři lihovin v roce 2010

Celní ředitelství	Brno	České Budějovice	Hradec Králové	Olomouc	Ostrava	Plzeň	Praha	Ústí nad Labem
počet	23	9	25	27	21	21	8	15

Zdroj: GŘC CS ČR

Graf. č. 9 – Výrobci a distributoři lihovin v roce 2010



Zdroj: GŘC CS ČR

5.2.3. Analýza výrobních a distribučních lihovarů

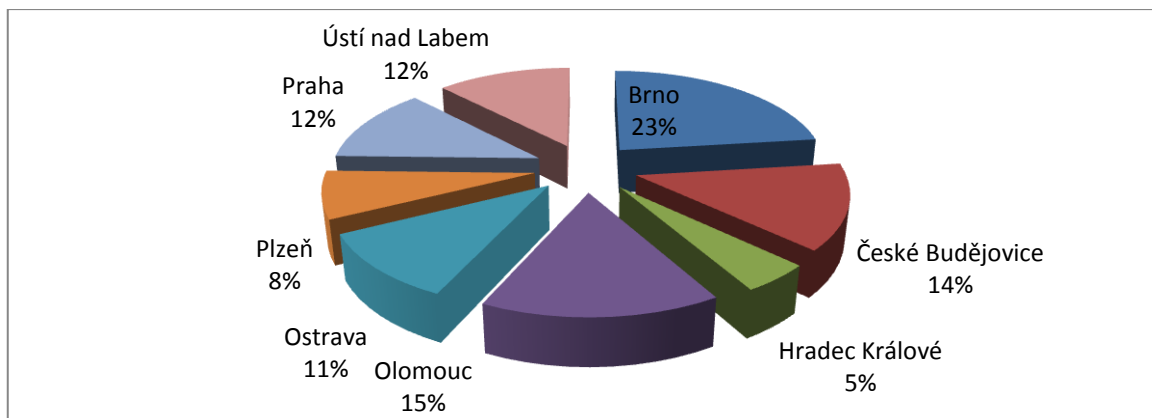
Z tabulky č. 18 je patrné rovnoměrné rozmístění výrobních distribučních lihovarů, nejmenší zastoupení je ve východních Čechách jen 5 %, naopak největší je na Moravě. Data jsou zobrazena v grafu č. 10. Vyšší počet lihovarů je ovlivněn existencí menších zemědělských lihovarů. V této oblasti není výjimkou, že subjekt provozující po určitou část roku pěstitelskou pálenici a po zbývající část zemědělská lihovar.

Tabulka č. 18 – Výrobní a distribuční lihovary v roce 2010

celní ředitelství	Brno	České Budějovice	Hradec Králové	Olomouc	Ostrava	Plzeň	Praha	Ústí nad Labem
počet	15	9	3	10	7	5	8	8

Zdroj: GŘC CS ČR

Graf č. 10 - Výrobní a distribuční lihovary v roce 2010



Zdroj: GŘC CS ČR

5.2.4. Počty subjektů registrovaných ke značení lihu

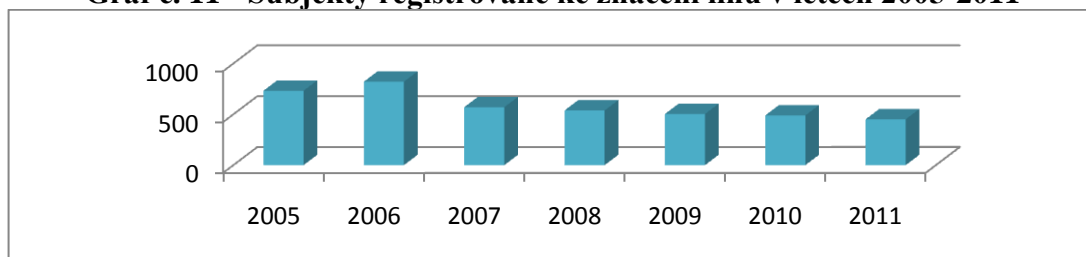
Počet vydaných platných povolení k povinnému značení lihu dosáhl maxima v roce 2006, což bylo důsledkem vydávání těchto povolení i osobám, které dosud skladovaly „inventarizovaný“ neznačený líh, získaný před nabytím účinnosti zákona o povinném značení lihu. Možnost odnětí těchto „mrtvých“ povolení (v případě, kdy osoba sama o odnětí nepožádá) je dána novelou zákona o PZL. Podrobnější údaje podle jednotlivých let jsou uvedeny v tabulce č. 19 a v členění celních ředitelství v tabulce č. 20, kde je uveden procentuelní poměr mezi jednotlivými celními ředitelstvími. Data jsou převedena do grafu č. 11.

Tabulka č. 19 – Subjekty registrované ke značení lihu v letech 2005-2011

Rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Celkem	732	821	570	538	503	489	451

Zdroj: GŘC CS ČR

Graf č. 11 - Subjekty registrované ke značení lihu v letech 2005-2011



Zdroj: GŘC CS ČR

5.3. Analýza výnosů a příjmů spotřebních daní z lihu v letech 2004 – 2010

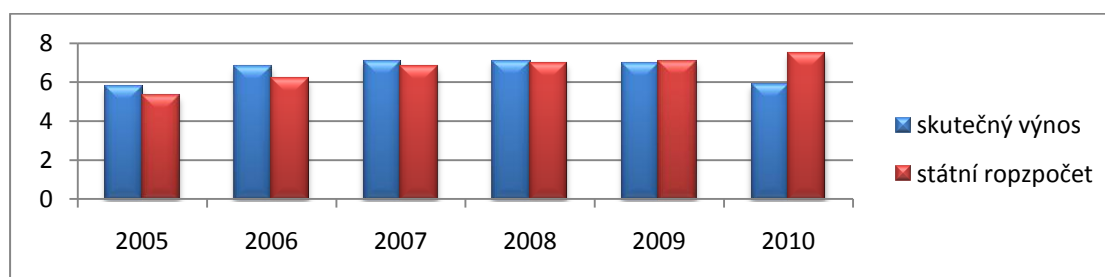
Analýza výnosů

Porovnání celkového předpokládaného výnosu SPD z lihu do státního rozpočtu se skutečným výnosem uvádí tabulka č. 19

Tabulka č. 19 – Porovnání výnosů v letech 2005-2010

rok	předpoklad	skutečný výnos	rozdíl	%
2005	5,3	5,8	0,5	109,4
2006	6,2	6,8	0,6	109,7
2007	6,8	7,1	0,3	104,4
2008	7,0	7,1	0,1	101,4
2009	7,1	7,0	-0,1	98,6
2010	7,5	5,9	-1,6	78,7

Graf č. 11 – Výnos spotřebních daní v letech 2005-2010 /v mld. Kč/



Zdroj: GŘC CS ČR

Z grafu č. 11 je patrné, že skutečný výnos SPD z lihu v období let 2005 až 2008 převyšuje předpokládaný výnos do státního rozpočtu. V letech 2009 a 2010 je tento trend opačný, předpokládaný výnos je nižší než skutečný.

Tento vývoj je dán mnoha faktory, v závěru roku 2003 došlo k významnému předzásobením trhu s lihovinami, z důvodu plánovaného zvýšení sazeb spotřebních daní z lihu k 1. 1. 2004. Převzetím správy spotřebních daní celní správou v roce 2004 bylo prioritním záměrem podchycení především výroby a prodeje lihu zvýšenou kontrolní činností. Tím se

podánilo ze strany celní správy koncem roku 2004 a během roku 2005 výrazně omezit prodej lihu a lihovin z nelegálních zdrojů na tržnicích a v obchodních řetězcích. Byla částečně zamezena činnost organizovaných skupin výrobců a především distributorů nelegálních lihovin.

Zavedení povinného značení lihu v roce 2005 zákonem o lihu kontrolními páskami mělo za následek zvýšení nákladů oficiálních výrobců na zajištění značení lihu, což v počátcích nebrali pozitivně. Pozdějším zvýšením poptávky po značených lihovinách se tento pohled změnil. Kontrolní pásy řeší oficiální legální výrobu, ale ne zdanění, jako je tomu u tabáku a tabákových výrobků, kde nákupem tabákových nálepek je daň do 60 dnů od odběru odvedena.

Analýza celkových příjmů SPD (vnitrostátní a dovoz) z lihu

Analýza celkových příjmů SPD (vnitrostátní +dovoz) z lihu let 2004 -2010 je zachycen v následujících tabulkách. Jednotlivé příjmy jsou porovnávány vždy v období dvou po sobě jdoucích let, údaje jsou uvedeny v tis. Kč. Příčinou rozdílné změny mezi měsíci je předzásobení lihovinami v období vánočních svátků v listopadu a prosinci a jejich postupný doprodej v lednu a únoru. Další možným vlivem může být, sezónnost spotřeby.

Tabulka č. 20 – Porovnání roku 2004 a 2005 */v tis.Kč/*

	2004	2005	rozdíl	%
leden	881 104	694 983	-186 121	78,9
únor	683 953	738 585	54 632	108,0
březen	208 984	340 151	131 168	162,8
duben	298 318	384 776	86 458	129,0
květen	205 192	516 485	311 293	251,7
červen	309 916	384 922	75 006	124,2
červenec	458 555	377 499	-81 056	82,3
srpen	267 311	439 120	171 809	164,3
září	419 992	369 929	-50 063	88,1
říjen	427 025	487 296	60 270	114,1
listopad	520 932	496 840	-24 092	95,4
prosinec	624 089	580 933	-43 156	93,1
celkem	5 305 371	5 811 519	506 148	109,5

Zdroj: GŘC CS ČR

Příjmy ze SPD v roce 2005 uvedené v tabulce č. 20 jsou o téměř 500 mil nižší než v roce 2004. Rozdíly v jednotlivých měsících jsou velké, v lednu činil rozdíl 78,9 % a v květnu 251,7 %.

Tabulka č. 21 - Porovnání roku 2005 a 2006 /v tis. Kč/

	2005	2006	rozdíl	%
leden	694 983	706 342	11 360	101,6
únor	738 585	815 817	77 233	110,5
březen	340 151	410 024	69 872	120,5
duben	384 776	452 887	68 111	117,7
květen	516 485	548 123	31 637	106,1
červen	384 922	569 857	184 935	148,0
červenec	377 499	397 988	20 489	105,4
srpen	439 120	507 363	68 243	115,5
září	369 929	430 527	60 598	116,4
říjen	487 296	601 981	114 685	123,5
listopad	496 840	583 609	86 769	117,5
prosinec	580 933	773 995	193 062	133,2
celkem	5 811 519	6 798 513	986 994	117,0

Zdroj: GŘC CS ČR

Rok 2006 uvedený v tabulce č. 21 je o necelých 990 mil. Kč příznivější než rok 2005, rozdíl činí 117 %. Všechny rozdíly jsou v kladných hodnotách a měsíc červen je nejpríznivějším s hodnotou 148 %.

Tabulka č. 22 - Porovnání roku 2006 a 2007 /v tis. Kč/

	2006	2007	rozdíl	%
leden	706 342	811 697	105 355	114,9
únor	815 817	756 658	-59 159	92,7
březen	410 024	477 515	67 492	116,5
duben	452 887	489 466	36 579	108,1
květen	548 123	569 094	20 971	103,8
červen	569 857	498 000	-71 857	87,4
červenec	397 988	511 685	113 698	128,6
srpen	507 363	499 366	-7 997	98,4
září	430 527	519 580	89 054	120,7
říjen	601 981	583 156	-18 825	96,9
listopad	583 609	639 572	55 963	109,6
prosinec	773 995	768 672	-5 323	99,3
celkem	6 798 513	7 124 461	325 948	104,8

Zdroj: GŘC CS ČR

Příjem spotřební daně z lihu uvedené v tabulce č. 22 má i v roce 2007 stoupající tendenci, rozdíl oproti roku 2006 je něco málo přes 325 mil. Kč což je o 104 %. V průběhu roku jsou jisté výkyvy hlavně v únoru jen 92,7%, v červnu až na 87,4 %, v srpnu 98,4, v říjnu 96,9 a také v listopadu na 99,3.

Tabulka č. 23 - Porovnání roku 2007 a 2008 /v tis. Kč/

	2007	2008	rozdíl	%
leden	811 697	1 094 731	283 034	134,9
únor	756 658	564 476	-192 181	74,6
březen	477 515	556 106	78 591	116,5
duben	489 466	457 974	-31 492	93,6
květen	569 094	515 888	-53 206	90,7
červen	498 000	462 056	-35 944	92,8
červenec	511 685	539 651	27 966	105,5
srpen	499 366	497 549	-1 816	99,6
září	519 580	527 584	8 004	101,5
říjen	583 156	535 845	-47 311	91,9
listopad	639 572	595 740	-43 832	93,1
prosinec	768 672	734 753	-33 919	95,6
celkem	7 124 461	7 082 353	-42 108	99,4

Zdroj: GŘC CS ČR

Rok 2008 uvedený v tabulce č. 23 je prvním rokem, kdy je rozdíl pod 100 % jen 99,4 % což je nižší výnos o 42 mil. Kč. Převážná část roku je ve ztrátě jen měsíc leden je rozdíl 134,9 %, březen 116,5 %, červenec 105,5 a září činí rozdíl 101,5 %.

Tabulka č. 24 - Porovnání roku 2008 a 2009 /v tis. Kč/

	2008	2009	rozdíl	%
leden	1 094 731	802 810	-291 921	73,3
únor	564 476	818 829	254 352	145,1
březen	556 106	452 545	-103 561	81,4
duben	457 974	442 070	-15 904	96,5
květen	515 888	604 722	88 835	117,2
červen	462 056	324 518	-137 538	70,2
červenec	539 651	580 728	41 077	107,6
srpen	497 549	505 717	8 168	101,6
září	527 584	364 417	-163 168	69,1
říjen	535 845	693 700	157 855	129,5
listopad	595 740	588 505	-7 235	98,8
prosinec	734 753	786 294	51 541	107,0
celkem	7 082 353	6 964 854	-117 500	98,3

Zdroj: GŘC CS ČR

V roce 2009 se ztráta z příjmu spotřební daně z lihu uvedená v tabulce č. 24 dále prohlubuje na 117 mil. Kč, což je 98,3 %. Nejméně příznivým měsícem je měsíc září, kdy rozdíl činí 69,1 %.

Tabulka č. 25 - Porovnání roku 2009 a 2010 /v tis. Kč/

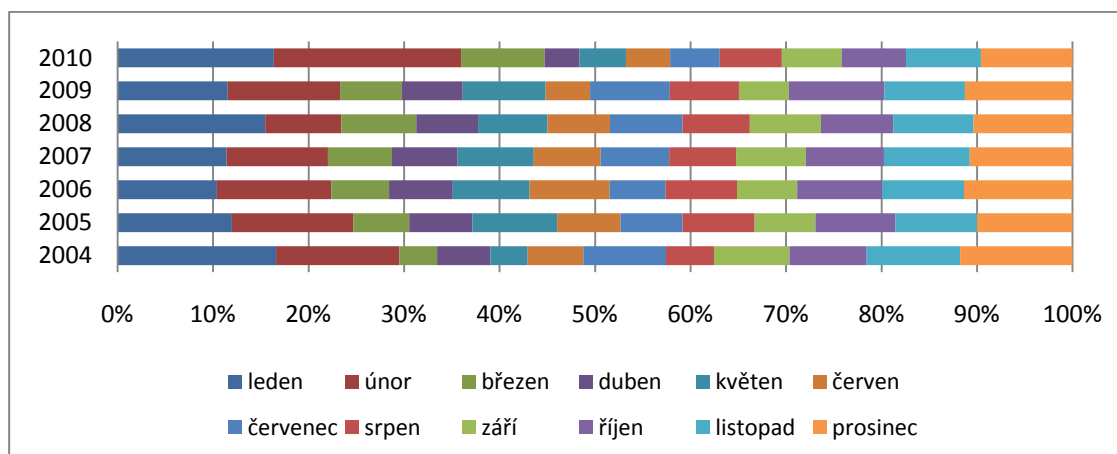
	2009	2010	rozdíl	%
leden	802 810	1 067 430	264 620	133,0
únor	818 829	1 280 334	461 505	156,4
březen	452 545	570 923	118 378	126,2
duben	442 070	238 914	-203 156	54,0
květen	604 722	317 751	-286 971	52,5
červen	324 518	301 120	-23 398	92,8
červenec	580 728	339 507	-241 220	58,5
srpen	505 717	424 394	-81 324	83,9
září	364 417	408 488	44 071	112,1
říjen	693 700	439 563	-254 137	63,4
listopad	588 505	512 260	-76 244	87,0
prosinec	786 294	627 434	-158 860	79,8
celkem	6 964 855	6 528 118	-436 737	93,7

Zdroj: GŘC CS ČR

Rok 2010 uvedený v tabulce č. 25 byl nejméně příznivý pro příjem spotřební daně z lihu; ztráta činí přes 436 mil. Kč, což je 93,7 %. V následujícím grafu je vývoj příjmu SPD z lihu po jednotlivých měsících od roku 2004 do roku 2010; je patrná určitá nevyváženost.

Graf č. 11 - Příjmy spotřebních daní z lihu v letech 2004 až 2010 po měsících

/v Kč/

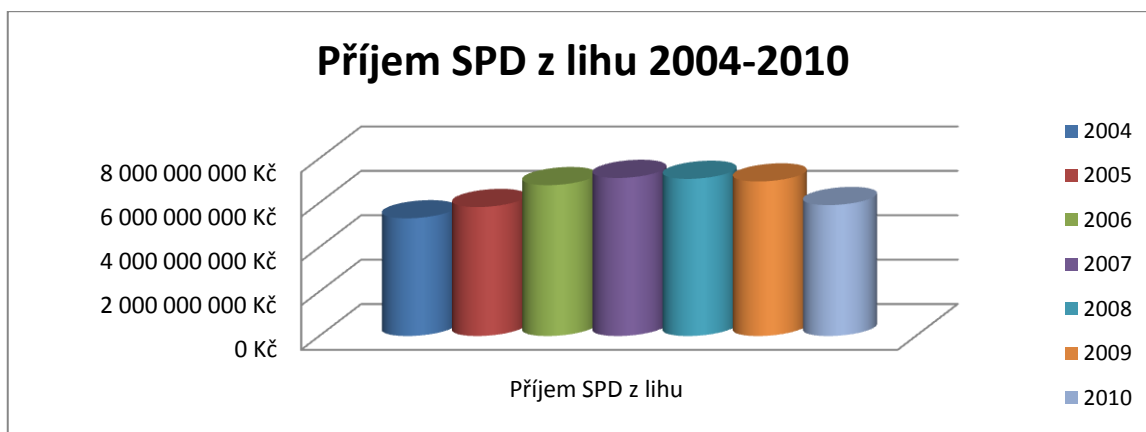


Zdroj: GŘC CS ČR

Z grafu č. 11 je patrný různorodý příjem SPD po jednotlivých měsících od roku 2004 do roku 2010. Velké příjmy byly v měsících leden a únor daných let a také v listopadu a prosinci. Malé příjmy jsou vždy v období letních měsíců červen až září.

Graf č. 12 - Příjmy spotřebních daní v letech 2004 až 2010

/v Kč/



Zdroj: GŘC CS ČR

Z grafu č. 12 je patrné, že příznivý trend vývoje nastolený v roce 2005 pokračoval i v roce 2006, rok 2007 dosáhl vrcholu. Příjem od roku 2008 se mírně snižuje vzhledem k hospodářské krizi, mezi ročně okolo 110 mil. Kč. Tento trend bude i nadále pokračovat ovlivněn pokračující hospodářskou recesí.

5.4. Značení nápojů obsahujících líh

Vyhlášky č. 328/2009 Sb., kterou se mění vyhláška č.149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb. upravuje vzory kontrolních pásek.

Kontrolní pásky jsou v České republice nejmladším speciálním nástrojem proti daňovým únikům. Byly zavedeny v polovině roku 2005, protože ceny a statistiky v obchodech dlouhou dobu vykazovaly, že může docházet k velkým daňovým únikům, které se odhadovali na 2 až 3 miliardy Kč za rok. S velkou nevolí přijali tuto novinku

legální výrobci lihovin, protože jím tímto vzrostly náklady na výrobu, došlo k poklesu produktivity a předpokládali, že následná vyšší cena výrobků odradí konečné spotřebitele. Tyto předpovědi se po zavedení kontrolních pásek nepotvrdily, naopak byl zaznamenán vyšší zájem o kolkované lihoviny ze strany konečných spotřebitelů. Zákon o daních z příjmu vyřešil nákladnou investici na pořízení značkovacího stroje možností toto přímo zahrnout do daňových nákladů, bez nutnosti jejich daňového odpisu.

Dalším náročným krokem byla v České republice celonárodní inventarizace, při které bylo nutno zaevidovat existující lihové nápoje (bez kontrolních pásek) a umožnit jejich doprodej do konce roku 2005. Na trhu v tomto období byly k dostání nově vyrobené lihoviny označené kontrolními páskami a ty, které nebyly označeny, a pocházely z inventarizačních zásob. Veškerá pravidla značení lihovin kontrolními páskami řeší zákon o lihu a prováděcí vyhláška oproti značení tabákovými nálepkami upravuje jak zákon o SPD tak speciální vyhláška. Značen kontrolními páskami je líh a výrobky z něj s obsahem lihu 15 % a více obj. a obsahu spotřebitelského balení od 0,1 l do 6 l. Stáčený alkohol do přinesených nádob smí být prodán spotřebiteli jen v tom případě, že dojde k porušení této pásky při stočení tohoto alkoholu do přinesených nádob, při prodeje této konkrétní osobě. V praxi to znamená, že se v provozovnách a na tržnicích nemůže nacházet alkohol v nádobách s porušenou kontrolní páskou. Tento alkohol je poté dle zákona brán jako neznačený a subjekt se tímto prodejem dopouští protiprávního jednání, které je sankcionováno ze strany správce daně.

Kontrola pravosti kontrolních pásek ale i etiket, se zkoumá v celně kriminalistické laboratoři CS. Počet zkontrolovaných subjektů a počet uložených pokut v roce 2008 je uveden v tabulce č. 26. Tyto kontroly byly prováděny pracovníky oddělení kontrol celní správy, zúčastnila se jí všechna celní ředitelství. Nejvíce kontrol bylo provedeno Celním ředitelstvím Ostrava v počtu 385 zkontrolovaných subjektů, bylo uloženo 38 pokut ve výši 258 100,-Kč. Celním ředitelstvím Praha bylo zkontrolováno 144 subjektů a uloženo 23 pokut ve výši 30 900,-Kč. Toto celní ředitelství má v působnosti Hlavní město Prahu a Středočeský Kraj. Nejméně kontrol bylo provedeno Celním ředitelstvím Ústí nad Labem v počtu 7 zkontrolovaných subjektů a nebyla uložena žádná pokuta. Pokuty nabyly uloženy ani v působnosti Celního ředitelství České Budějovice a Celního ředitelství Olomouc

Tabulka č. 26 – Kontrola kontrolních pásek správcem daně v roce 2008

Celní ředitelství	Počet zkontrolovaných subjektů	Počet uložených pokut vyřešeno/ v řízení	Celková výše uložených pokut v Kč,-
Praha	144	23/0	30 900
Plzeň	27	5/2	3 500
České Budějovice	14	0	0
Ústí nad Labem	7	0/2	0
Hradec Králové	19	26/1	54 400
Brno	55	1/5	1 000
Olomouc	67	0/0	0
Ostrava	385	38/0	258 100
Celkem	718	93/10	347 900

Nákup kontrolních pásek se provádí na základě žádosti podané místně příslušnému celnímu úřadu v nejmenším počtu 500 ks. Cena jedné pásky je 0,39 haléřů. Vrácení kontrolních pásek porušených či nespotřebovaných se provádí rovněž přes místně příslušný celní úřad.

Nedostatkem, který by se měl do budoucna změnit je, fakt že kontrolní pásky slouží pouze k evidenci, ale ne k odvodu spotřební daně. Spotřební daň je odvedena až po propuštění do volného daňového oběhu. Oproti tabákovým nálepkám, které jsou spjaty s povinností daně přiznat a zaplatit dnem odběru kolků.

Kontrolní pásky uvedené na obrázku č. 7 se rozdělují na tři druhy, které jsou rozměrově určeny podle obsahu balení od 0,1 litru až po 6 litrů.

U kontrolních pásek pro značení lihu a u tabákových nálepek je předmětem zjišťování jejich pravost, tj. zda se jedná o originální pásku vyrobenou Státní tiskárnou cenin nebo zda se jedná o více či méně zdařilý falsifikát.

Kontrolní pásky jsou vyrobeny z ceninového papíru s originálním průběžným vodoznakem. Ceninový papír je bez vlastní fluorescence v UV oblasti spektra při 366 nm a je zajištěn jedním druhem neviditelných vláken svítících v UV oblasti spektra při 366 nm. Kontrolní pásky jsou tištěny ofsetem a liniovým měditiskem. Ofsetem jsou vytištěny specifické linkové podtiskové rastry obsahující irisové přechody, které pokrývají celou plochu kontrolní pásky a slova "Česká republika". Veškeré texty a evidenční kód kontrolní pásky jsou umístěny rovnoběžně s delší stranou kontrolní pásky. Giloš obsahující

mikropísmo je vytištěna liniovým hlubotiskem. Ochranný holografický proužek je rovnoběžný s kratší stranou kontrolní pásky.

Struktura evidenčního kódu kontrolní pásky je následující²⁴: „RRRRDDMRXY“ z toho „RRRR“ je čtyřmístný číselný kód přidělený registrované osobě rozhodnutím o registraci; „DDMR“ označuje čtyřmístný alfanumerický kód data přijetí objednávky - DD - den, M - alfabetycký kód měsíce (A-leden, B-únor, C-březen, D-duben, E-květen, F-červen-, G-červenec, H-srpen, I-září, J-říjen, K-listopad, L-prosinec), R-poslední číslice letopočtu; X - jednomístný alfabetycký kód podle objemu spotřebitelského balení (A = 0,11 až 0,35 l, B = 0,5 l, C = 0,7 nebo 0,75 l, D = 1,1 l, E = 1,5 – 6 l); Y – jednomístný alfabetycký kód zařazení podle úrovně etanolu (A - od 15 % objemových etanolu do 29 % objemových etanolu, B - nad 29 % objemových etanolu do 34 % objemových etanolu, C - nad 34 % objemových etanolu do 37 % objemových etanolu, D - nad 37 % objemových etanolu.

Obrázek č. 7 - Vzory kontrolních pásek

210 x 16 mm



150 x 16 mm



90 x 16 mm



²⁴ Vyhláška č. 328/2009 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb.

5.5. Mezinárodní spolupráce v oblasti spotřebních daní

ELO - Excise Liaison Office²⁵

ELO zabezpečuje činnosti, které jsou účinným nástrojem k odhalování i prevenci daňových deliktů. Jeho úkolem je zajistit efektivní a flexibilní spolupráci se zahraničními správci spotřební daně v ostatních členských zemích Evropské unie. Na výměně a poskytování informací v oblasti spotřebních daní participuje Česká republika od 1. 5. 2004 – od vstupu do Evropské unie. Tato činnost probíhá ve zvláštním režimu tak, aby se vyloučila rizika možného zneužití sdělovaných informací.

Mezinárodní spolupráce v oblasti spotřebních daní se opírá o Směrnici 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a kontrole výrobků podléhajících spotřební dani a Nařízení Rady 2073/2004/ES ze dne 16. listopadu 2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní.

Žádosti o poskytnutí informací o vybraných výrobcích nebo podnikatelských subjektech přijaté z členských zemí EU, příp. určené z České republiky ostatním členským zemím mohou být odeslány pouze prostřednictvím referátu ELO. Informace a písemnosti získané v rámci těchto šetření nelze následně použít pro jiné účely, než pro ty, pro něž byly vyžádány. Nesmí být dále sděleny bez souhlasu osoby, které se týkají, nebo bez souhlasu orgánu, který je poskytl. Dožadovaný správce daně není povinen vyhovět postoupenému požadavku, pokud by tato skutečnost byla v rozporu se zájmem státu nebo vedla k porušení obchodního, služebního či profesního tajemství.

Pro účely výměny informací mezi členskými státy EU a referátem ELO v České republice se využívá „sít' CCN/CSI – platforma založená na společné komunikační síti (Common Communication Network – CCN) a společném systémovém rozhraní (Common System Interface – CSI), kterou vyvinulo Společenství k zajištění všech přenosů dat elektronickými prostředky mezi příslušnými orgány v oblasti daní a cel. Ve výjimečných případech se výměna informací mezi členskými státy EU uskutečňuje písemně nebo faxem.

²⁵ www.celnisprava.cz, intranet

Databáze SEED (System for Exchange of Excise Data)

Databáze SEED je systém pro výměnu dat o daňových subjektech obchodujících s vybranými výrobky podléhajícími spotřební dani a provozovatelích daňových skladů (fyzických nebo právnických osobách), kterým bylo uděleno povolení k provozování Daňového skladu (S) nebo se jedná o Oprávněného příjemce (P) či Prodej za ceny bez daně (D). Databáze je tvořena z národního registru plátců spotřební daně, která může obsahovat i další identifikační údaje, které nejsou do mezinárodní databáze SEED zahrnuty. Systém SEED umožňuje, aby se kdekoli v Evropské unii správce daně mohl přesvědčit, že se obchodu s vybranými výrobky (zboží podléhajícímu spotřební dani) věnuje osoba k tomuto úkonu oprávněná.

Referát ELO má k dispozici databáze SEED všech členských zemí Evropské unie. SEED číslo v České republice je od 1. ledna 2005 13timístné. První dvě pozice obsahují ISO kód země (Česká republika používá CZ), další 2 pozice jsou rokem vydání oprávnění, následujících 5 pozic je národním identifikačním číslem (automaticky generovaným počítačem), následující 1 pozice je určení subjektu (S-povolení k provozování daňového skladu, J-jednorázový příjemce vybraných výrobků, P-oprávněný příjemce, Z-uživatel zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně (vyjma lihu), L-uživatel zvláštního povolení na přijímání a užívání lihu osvobozeného od spotřební daně, D-prodejce za ceny bez daně), poslední 3 pozice jsou pořadové číslo daňového skladu v rámci jednoho daňového subjektu. Údaje z databáze jsou pro potřeby všech členských států EU aktualizovány denně. Žádosti celních úřadů o poskytnutí informací o podnikatelských subjektech z databáze SEED jiných členských zemí musí být adresovány výhradně referátu ELO na odboru 23 GŘC. Statistika žádostí, týkajících se ověřování evidenčního čísla subjektů – SEED-ID je uvedena v tabulce č. 26, kde je patrný významný nárůst žádostí v roce 2006 a 2007 oproti roku 2004. Poté je patrný již mírný vzestup těchto žádostí.

Tabulka č. 26 - Statistika žádostí, týkajících se ověřování evidenčního čísla subjektů – SEED ID

ROK	2004	2005	2006	2007	2008
SEED ID - ověřování pro EU a ČR	320	814	1017	1718	1772

Zdroj: GŘC CS ČR

EMCS – Excise Movement and Control System – Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

Z důvodu zvyšující se úrovně daňových podvodů v oblasti spotřebních daní v členských zemích Evropské unie, zejména v oblasti lihovin a tabákových výrobků, a následného snížení příjmů ze spotřebních daní do státního rozpočtu jednotlivých členských zemí, schválila Rada ekonomických a finančních ministrů (ECOFIN) 19. května 1998 doporučení „High Level Group“ o zřízení elektronického systému ke kontrole pohybu zboží podléhajícího spotřebním daním.

Systém EMCS umožní celnímu úřadu odesláním předat celnímu úřadu přijetí informaci o zahájení přepravy v okamžiku jejího započetí, čímž dojde k informování správce daně ještě před příchodem zboží. Všichni správci daně budou propojeni jednotným informačním systémem. Podle nového systému kontroly dopravy si odběratel a dodavatel budou vyměňovat pouze obchodní informace, veškeré průvodní doklady budou předávány mezi příslušnými správci daně elektronikou. Tím dojde ke značnému zrychlení výměny dat. Na vybudování systému EMCS se spolu s výborem pro SPD a ostatními členskými státy významně podílí i Celní správa České republiky. Do provozu byl uveden k 1. 4. 2010 s tím, že některé státy (Německo, Polsko, Bulharsko, Portugalsko, Slovensko, Velká Británie, Holandsko) se do systému zapojily postupně tak, aby byly aktivní součástí EMCS nejpozději od 1. 1. 2011.

Systém EMCS je budován tak, aby byl slučitelný s novým elektronickým tranzitním systémem (NCTS) a zjednodušil tak správní a obchodní postupy. Důvodem propojení obou systémů je posílení boje proti podvodům (zabránění daňovým únikům), jednodušší obsluha pro operátory systému a pro kontrolní úřady, nižší náklady na provoz. Společně oba systémy budou tvořit jednotný integrovaný počítačový systém, který bude současně poskytovat kontrolu zboží podléhajícího spotřební dani a zboží podléhajícího clu ve vztahu k třetím státům.

Prostřednictvím systému EMCS bude propojeno přibližně 80 tisíc daňových subjektů s 27 národními správci daně členských zemí v rámci celé Evropské unie. Komise odhaduje, že konečný počet (po rozšíření EU) bude přibližně 200 tisíc daňových subjektů.

Od 1. ledna 2011 jsou všechny schválené průvodní doklady zasílány mezi členskými zeměmi EU pouze elektronicky – prostřednictvím systému EMCS, tzn. také v případě

vývozu vybraných výrobků z území EU. Každou zásilku vybraných výrobků musí doprovázet stejnopis průvodního dokladu e-AD nebo obchodní doklad obsahující referenční kód (ARC). Přijímající daňové subjekty vytvoří v systému EMCS pro každou zásilku vybraných výrobků podle Nařízení Komise č. 684/2009/ES „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.

Od 1. ledna 2011 došlo rovněž k propojení systémů EMCS (Excise Movement and Control System) a ECS (Export Control System), což znamená, že výstup vybraných výrobků je členskou zemí výstupu potvrzován v systému ECS, který informaci o výstupu vybraných výrobků z území EU následně automaticky zasílá systému EMCS. Předpokládá se tudíž, že propojením obou systémů dojde k eliminaci problémů při potvrzování výstupu vybraných výrobků z území EU.

5.6. Kontrola správcem spotřební daně.

Významným nástrojem k prověření výše daně vyčíslené daňovým subjektem je v řádném daňovém tvrzení daňová kontrola. Správce daně má v jejím průběhu poměrně široké pravomoci.²⁶ Na závěr daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou po společném projednání spolupodepisuje s daňovým subjektem. Součástí zprávy může být dodatečný platební výměr, pokud byla na základě daňové kontroly doměřena daň. Daňový subjekt nemůže podat dodatečné daňové přiznání, pokud je mu známo, že byla zahájena daňová kontrola dotčené daňové povinnosti. Po jejím skončení může (a musí) daňový subjekt opět podat dodatečné daňové přiznání. Při doměření daně v důsledku daňové kontroly je správce daně povinen zohlednit vše, co mu je známo, tj. i to co je ve prospěch daňového subjektu.

Dalším typem kontrol jsou místní šetření, které správce daně provádí na základě vlastních poznatku nebo na podněty zvenčí. Při tomto šetření má správce daně pravomoci vstupovat do prostor provozoven, obchodů, tržnic, daňových skladů atd. Při těchto kontrolách se sepíše protokol o místním šetření, při kterém mohou být odebrány vzorky

²⁶ Vančurová, A. a kol. (2004) *Daňový systém 2004 ČR aneb učebnice daňového práva*, Ing. Zdenka Vostrovská, Csc.-VOX ISBN 80-86324-42-7, str. 52-53

nebo být vybrané výrobky zajištěny do doby prokázání zdanění. Kontroly zdanění lihu a lihovin jsou uskutečňovány pracovníky celních úřadů místně příslušných k daňovým subjektům. Jsou mezi nimi specialisté na daňové kontroly, místní šetření i skupiny na odhalování organizovaného nelegální výroby, distribuce a prodeje lihu a lihovin. Tito pracovníci jsou vybaveni technikou na odběr vzorků a aerometrem k zjištění objemové koncentrace ethanolu. Odebrané vzorky, které nelze analyzovat na místě kontroly, jsou analyzovány v certifikované celně technické laboratoři akreditovanými metodami. Dalším rizikem je zdravotní stránka tohoto nezdaněného lihu, který bývá zpracováván denaturovaného lihu. Pro odhalování podvodů v oblasti nápojů obsahujících líh je zřízena Celně technická laboratoř, která je vybavena přístrojem izotopové analýzy. Touto metodou se zjišťuje stanovení původu a složení vybraného výrobku. Zjistí se nejen botanický původ lihu, ale je možnost rozlišit kvasný líh od syntetického, který má zásadní význam pro odhalování nezákonného jednání.

Jsou tři obvyklé metody, jak určit koncentraci nápojů: jednotkový systém, průkazný systém a udání procent alkoholu obsaženého v nápoji.

Jednotkový systém byl zaveden v 80. letech 20. století jako pokus zavést přibližnou ekvivalenci mezi různými druhy alkoholických nápojů. Jednotkou může být 250 ml piva výčepního nebo ležáku a k tomu určitá míra lihoviny se srovnáním se střední sklenkou vína nebo malou sklenkou sherry, vermutu nebo aperitivu. O každé z výše uvedených variant se dá říci, že je jednotkou alkoholu.

Přesnější metodou je metoda výpočtu objemového množství alkoholu tzv. ABV-alkohol by volume, který je udáván na etiketách lahví nebo plechovek. Čím je číslo vyšší, tím je nápoj s větším množstvím alkoholu. Jestliže plechovka pivo obsahuje 4 % ABV, je v každých 100 ml piva 4 ml alkoholu. Celý obsah plechovky piva o 284 ml obsahuje 11 ml alkoholu. Pro převod na jednotky je nutné číslo 11 vydělit deseti. Takže objem zkoumaného piva bude obsahovat 1,1 jednotky alkoholu.

Původ metody udávání % alkoholu je z dob, kdy se lihoviny měřily střelným prachem. Voda se střelným prachem se nevznítí, ale alkohol se střelným prachem ano. Jestliže střelný prach nasákne roztok z vody a lihoviny, existuje bod, kdy se přidáním dostatečného množství alkoholu, stane roztok výbušný. Tento bod se označuje jako průkazný 100 stupni = 100 °. K tomuto dochází při 57,15 % obsahu alkoholu. Příkladem může být irská whisky se 70 °, které připadá přibližně 40 % objemu alkoholu.

Při každém zjišťování vyrobeného lihu § 7 zákona o lihu, případně při fyzických inventurách prováděných při zjišťování zásob lihu, musí být stanovena objemová koncentrace lihu v odebraném vzorku lihu. Při zjišťování výroby jde o odebrání vzorku lihu ze sběrné, případně vložené nádoby lihového měřidla a při zjištění zásob, pak jde o vzorky lihu z každé skladovací nádrže.

Ve vyhlášce ministerstva zemědělství se uvádí, že pro stanovení objemové koncentrace lihu jsou rozhodující výsledky měření hustoty, provedené:

- a) pyknometrickou metodou (měření fyzikálních veličin)
- b) urometrem ověřeným dle zákona o metrologii (proměření při teplotě 20 °C)
- c) metodou plynové chromatografie (popř. kapalinové chromatografie)

Pro zjištění prováděná ve shora uváděných případech celním úřadem, přichází nejčastěji v úvahu metoda měření ověřeným urometrem pro měření při teplotě 20 °C. Tuto metodu lze použít pouze za předpokladu, že má celní úřad k dispozici dostatečné množství vzorku pro měření urometrem, který je určen pro měření hustoty směsi ethanolu a vody, kdy další složky (např. cukr v likérech) není přítomen ve významném množství.

Nejsou-li tyto předpoklady splněny, celní úřad musí kvalifikovaně odebrat vzorek a zajistit analýzu v v celně technické laboratoři metodami uvedenými pod body a) a c). K této situaci může dojít např. tehdy, je-li interval mezi posledním a aktuální měřením krátký nebo při poruše měřidla.

Objemové koncentrace ethanolu výrobku se určují elektronickou denzitometrií po destilaci vzorku. Destilace slouží k oddělení ethanolu, vody a s nimi destilujících složek od složek výševroucích a k získání kapaliny, která je pro účely této metody považována za vodně ethanolický roztok. Denzitometr umožňuje stanovení hustoty tohoto roztoku s velkou přesností. V praxi mohou být měřeny tyto odlišné typy výrobků:

- suchá a sladká vína, sekty, fermentované ovocné šťávy apod.
- aperitivy, whisky, rum, koňaky, apod.
- destiláty a pálenky
- vodně ethanolické roztoky
- jiné ethanolické roztoky, která jako těkavou složku obsahující pouze ethanol.

Únikem spotřební daně lze chápat jako nesplnění povinnosti daň přiznat a zaplatit, jak je uvedeno v § 9 zákona o SPD²⁷. Povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Při dovozu vybraných výrobků vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem vzniku celního dluhu, pokud vybrané výrobky nebyly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně. Nepodléhají-li vybrané výrobky clu, má se za to, že celní dluh vznikl, jsou-li splněny ostatní podmínky pro jeho vznik. Při dovozu vybraných výrobků, které byly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také u vybraných výrobků:

- dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně okamžikem jejich ztráty nebo znehodnocení, pokud se nejedná o ztrátu nebo znehodnocení
- osvobozených od daně okamžikem jejich použití pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje
- u nichž byla vrácena daň, okamžikem jejich použití pro jiné účely, než na které se vrácení daně vztahuje,
- dnem zúčtování ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků, nejpozději však do jednoho měsíce po zjištění ztráty nebo znehodnocení, do ztrát a znehodnocení se nezahrnují ztráty a znehodnocení ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát a ztrát při skladování,
- dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcem uvedenými nebo dnem zjištění, že plátec vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve
- okamžikem porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků v tomto režimu
- dnem přijetí vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky nebo k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu na daňovém území České republiky nebo dnem ukončení dopravy na daňovém území České republiky
- dnem zániku nebo odejmutí povolení pro provozování daňového skladu nebo zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně; to se

²⁷ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění

nevztahuje na vybrané výrobky, které se mohou užívat bez zvláštního povolení nebo na vybrané výrobky, pro které zvláštní povolení zaniklo a které jsou dnem zániku zvláštního povolení uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně,

- dnem přijetí vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě, které byly zaslány právnické nebo fyzické osobě, která nepodniká ani nevykonává jinou samostatnou hospodářskou činnost, na daňové území České republiky
- dnem použití vybraných výrobků pro vlastní spotřebu.

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem přechodu nebo převodu vlastnického práva k nezdaněným vybraným výrobkům, které se nacházejí mimo režim podmíněného osvobození od daně a tvoří obchodní majetek, při nájmu podniku nebo jeho části, při prodeji podniku nebo jeho vložení jako vklad do obchodní společnosti nebo družstva.

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také:

- dnem zjištění překročení stanovených norem ztrát lihu při výrobě a oběhu lihu
- dnem zjištění neoprávněně odejmutého lihu z výrobního procesu, ze zásob nebo při dopravě
- dnem zjištění neoprávněné regenerace lihu
- dnem nabytí, prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právnickými nebo fyzickými osobami, nebo lihu, který právnické nebo fyzické osoby vyrobily bez povolení, a to tím dnem, který nastal dříve, nebo
- v případě ukončení činnosti nejpozději jeden den před podáním žádosti o výmaz z obchodního rejstříku nebo žádosti o zrušení živnostenského oprávnění; daňová povinnost se týká lihu a všech výrobků obsahujících líh podléhajících dani, jež jsou k tomuto dni ve vlastnictví plátce, který uvedené výrobky vyrobil, nakoupil nebo dovezl, s výjimkou nezdaněného lihu osvobozeného od daně.

Tabulka č. 30 – Kontroly spotřebních daní správcem daně v letech 2005 -2010

rok	MŠ	ostatní	por. předpisů	množství v l	únik SPD v tis. Kč
2005	10 753	44279	1434	645 439,07	167 555
2006	10 055	72 606	4 746	528 560,23	344 670
2007	10 456	69 443	1 926	137 607,95	32 731
2008	9 085	25 053	959	650 212,71	168 801
2009	10 355	25 087	1 829	1 173 577,19	49 088
2010	11 485	42 731	2 653	318 788,44	225 093

Pozn: MŠ - místní šetření

Zdroj: GŘC CS ČR

Analýza kontrol celní správou za roky 2005 až do první poloviny roku 2010 v celorepublikové působnosti je uvedena v tabulce č. 30. Systém kontrol v roce 2005 už probíhal v celé své šíři, jelikož se naplno rozběhly daňové kontroly za 1. zdaňovací období roku 2004, v oblasti kontrol místní šetření a ostatní kontroly, které probíhaly v kompetenci celní správy od roku 2004. Přehled daňových kontrol je uveden v následující tabulce č. 31.

Tabulka č. 31 - Přehled výsledků z provedených daňových kontrol (podle počtu daňových kontrol v letech 2005 až 2010)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Zahájené DK	578	589	533	448	399	349
Ukončené DK	474	579	537	475	308	360
Neukončené DK	154	100	12	99	25	83
Počet pozitivních zjištění	136	233	219	344	129	132
Doměřeno v mil. Kč	113,5	18	118,2	124,8	18,3	89,2

Zdroj: GŘC CS ČR

Ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně slouží institut daňové kontroly. Daňové kontroly jsou prováděny zaměstnanci oddělení kontrol celního úřadu.

V roce 2010 zahájily celní úřady 349 daňových kontrol a ukončily 360 daňových kontrol, uvedené v tabulce č. 31. V této tabulce se údaji za jednu kontrolu považuje kontrola daní, ke kterým je daňový subjekt registrován bez ohledu na počet zdaňovacích období. Na základě provedených daňových kontrol bylo zjištěno porušení právních předpisů ve 132 případech a následně bylo doměřeno celkem 89,2 mil. Kč.

Podrobnější rozpracování kontrol za rok 2010 speciálními útvary CS v hodnoceném období roku ukončily v komoditě lihu a lihovin celkem 58 trestních spisů. Z tohoto počtu bylo 18 trestních spisů předáno Policii České republiky k zahájení trestního stíhání a 22 spisů bylo po skončení zkráceného přípravného řízení předloženo státnímu zástupci s návrhem na potrestání.

U ukončených nebo částečně realizovaných případů bylo zajištěno více jak 43 tisíc litrů lihových nápojů a přes 28 tisíc litrů lihu. Celková škoda je vyčíslena na částku cca 13,5 milionu Kč.

V oblasti vybraných výrobků podléhajících spotřební dani byla kontrolní činnost v roce 2009 zaměřena na přepravu lihu a lihovin s cílem odhalovat jejich nelegální dovoz, přepravu a skladování, včetně provádění kontroly se zaměřením na řádné plnění povinností stanovených zákonem o povinném značení lihu. V rámci kontrolní činnosti bylo uskutečněno 402 záchytů, jak je uvedeno v tabulce č. 32, při kterých bylo zajištěno 932,75 litrů lihu a 51 717,43 litrů lihovin v celkové hodnotě 9 874 412,70,- Kč. Únik na DPH činil 342 523,96,- Kč, únik na SPD 5 476 882,98,- Kč a výše úniku na clu činila 14 410,- Kč. Z celkového počtu 402 záchytů bylo 89 záchytů realizováno při kontrolní činnosti v silniční dopravě. Při kontrole přepravy lihu a lihovin bylo zajištěno 576 litrů lihu a 16436 litrů lihovin v celkové hodnotě 717 579,- Kč. Únik na DPH činil 148 242,- Kč a únik na SPD 2 121 793,81,- Kč. V roce 2009 bylo rovněž zjištěno 8 případů porušení u komodit podléhajících spotřební dani, které se příliš často nevyskytují, jako jsou ovocné destiláty z pěstitelského pálení, pivo a víno. Bylo zajištěno celkem 3 623 litrů v hodnotě 220 845,- Kč s daňovým únikem 61 711,-Kč

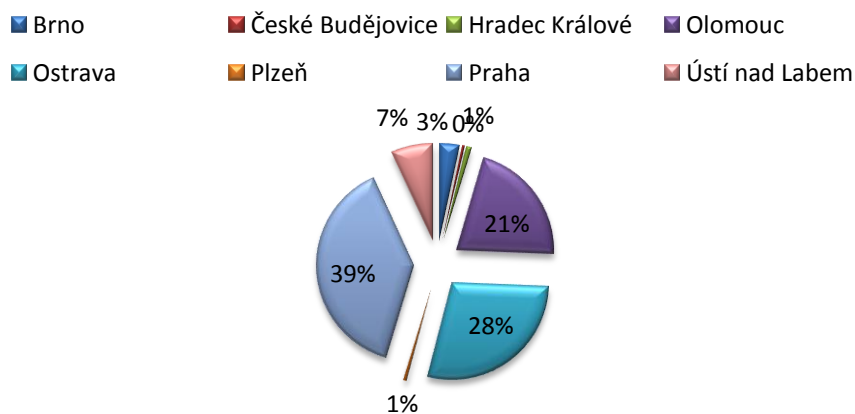
**Tabulka č. 32 Přehled zjištěných případů porušení v oblasti vybraných výrobků
v roce 2009**

/v tis.Kč/

komodita	počet případů	hodnota	únik	množství
VV-alkohol (líh)	15	205	214	932 litrů
VV-lihoviny (destiláty, likéry)	387	9 669	5 263	51 717 litrů
VV-ovocné destiláty z pěstitelského pálení	4	4	13	119 litrů
VV-pivo	3	57	3	1 569 litrů
VV-víno šumivé a meziprodukty	1	160	45	1 935 litrů
VV-tabák	173	9 135	41 036	29 735 kg
VV-tabákové výrobky (cigarety, doutníky)	444	12 327	17 953	7 553 211 kusů
VV-minerální oleje	21	3 274	1 369	132 098 litrů
VV-minerální oleje – těžké topné oleje	2	nezjištěno	320	50 920 kg
Celkem	1050	34 831	66 216	

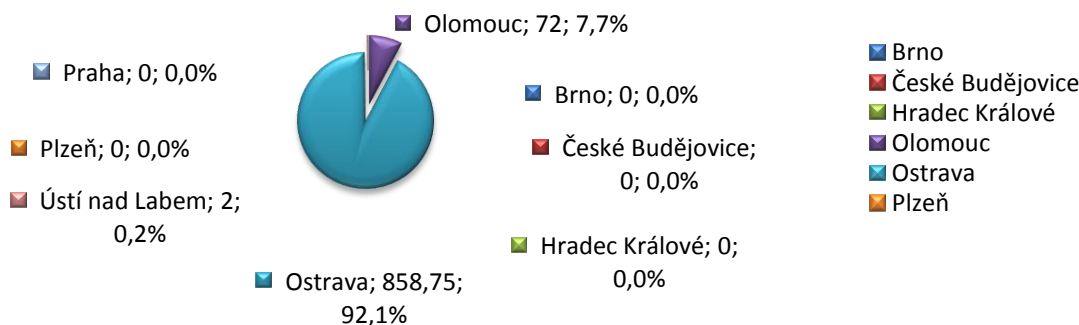
Zdroj: GŘC CS ČR

Graf č. 13 - Podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěných lihovin



Zdroj: GŘC CS ČR

Graf č. 14 – Podíl jednotlivých celních ředitelství na celkovém množství zajištěného lihu



Zdroj: GŘC CS ČR

V roce 2010 zorganizoval odbor 33 – speciální útvary CS tři celorepublikové akce zaměřené na kontroly prodeje lihovin a tabákových výrobků především v gastronomických zařízeních nižší kategorie.

Kontrolní akce probíhala ve třech fázích: Fáze I. probíhala na území ČR od 29. 6. do 3. 7. 2010. Druhá v pořadí Fáze II. byla dvoudenní, a to ve dnech 5. – 6. 8. 2010. Poslední z této řady podobně zaměřených kontrol Fáze III. byla realizována ve třech typech. První typ byl zaměřen na vytipované rizikové pohraniční lokality v termínu 7. - 8. 12. 2010. Ve druhém typu s datem konání 9. – 10. 12. 2010 proběhly kontroly v gastronomických zařízeních a třetí typ ve dnech 14. – 15. 12. 2010 byl zaměřen na kontroly přepravy

dopravních prostředků na příjezdových komunikacích k velkoobchodním prodejnám, skladům a dalším subjektům skladujícím líc a lihoviny. Celkové srovnání výsledků kontrolních akcí Fáze I. je v následující tabulce č. 34 patrné, že Fáze III. měla více pozitivních případů oproti akci Fázi II.

Tabulka č. 34 – Kontroly

Druh	počet kontrol / pozitivních	líc v l	lihoviny v l	tabák v kg	cigarety v ks	únik na daních v Kč
Fáze I.	151 / 25	18	1 057	3	2 480	129 341
Fáze II.	119 / 27	17	842	0	0	79 772
Fáze III	100 / 46	0	2 846	14	546 429	292 555
Celkem	370 / 98	35	4 745	17	548 909	501 668

Zdroj: GŘC CS ČR

Ve dnech 30. srpna až 10. září 2010 proběhla za koordinace speciálních útvarů GŘC na celém území ČR kontrolní. Cílem akce bylo posílení kontrolní činnosti v oblasti přepravy vybraných výrobků podléhajících dani z lihu. Mobilní skupiny prováděly v nepravidelných intervalech kontroly dopravních prostředků pohybujících se po příjezdových komunikacích v okolí předem vytipovaných rizikových subjektů. Výsledky kontrolní akce jsou uvedeny v tabulce č. 35.

Tabulka č. 35 – Akce

Vyhodnocení kontrolní akce		
Datum realizace kontrolní činnosti	30.8. - 10.9.2010	
Počet nasazených hlídek	314	
Zkontrolováno	cisteren	24
	ostatních nákladních vozidel	490
	dodávek	865
	osobních vozidel	439
zajištěné lihoviny (jeden případ)	zajištěno neznačených lihovin (v litrech)	1399
	únik na SPD	118 753 Kč
	únik na DPH	30 746 Kč
	Celkový daňový únik	149 499 Kč
Poznámka	Kontrolní akce byla zaměřená na kontrolu přeprav vybraných výrobků podléhajících dani z lihu v okolí předem vybraných rizikových subjektů (velkoobchodů, skladů, likérek, apod.)	

Zdroj: GŘC CS ČR

V rámci společné kontrolní činnosti Celní správy České republiky a České obchodní inspekce byla realizována i plošná kontrolní, na které se součinnostně podílela i Policie ČR (Referát cizinecké policie). Akce byla zaměřena na kontrolu značení lihovin a tabákových výrobků, kontrolu jejich zdanění, pátrání po zboží uniklém celnímu dohledu, kontrolu pobytu a zaměstnávání cizinců a kontrolu v kamenných obchodech a stáncích. CS ČR během této kontrolní akce zajistila 64 000 ks cigaret bez kontrolní pásky, 1 470 l lihovin a 280 000 ks cigaret s kontrolní páskou, ale bez dokladů prokazujících jejich zdanění.

5.7. Současné trendy daňových podvodů v oblasti lihu

Nejčastějšími druhy daňových podvodů v oblasti lihu jsou:

a) regenerace denaturovaného lihu.

Hlavní prim v této kategorii hraje především nelegální dovoz etylalkoholu na daňové území České republiky v denaturované formě a to především z Polska. Takto dovezený líh charakteru čistících roztoků, nemrznoucích směsí či rozpouštědel, deklarovaný pod různými obchodními názvy, je na území primárně Moravskoslezského kraje regenerován, a to velice snadným způsobem nevyžadujícím technologické zázemí. Tento líh je následně vstupní surovinou pro nelegální výrobu lihovin nejčastěji v tzv. garážových výrobnách. Takto vyrobené lihoviny nejsou převážně opatřeny kontrolními páskami a jsou určeny pro prodej především v příhraničních oblastech a na tržištích. Konkrétní případy maskování nelegálního lihu jsou ukázány na obrázcích č. 7 -12 v příloze č. 1.

b) výroba lihovin z tzv. mimobilančního lihu.

Mimobilanční líh je původem z daňových skladů na území České republiky, kdy tyto daňové sklady jsou charakteru výrobních či distribučních subjektů. Takto nelegálně vyskladněný líh, odňatý daňové povinnosti zpravidla latentním způsobem, je následně vstupní surovinou pro mimobilanční výrobu lihovin v daňových skladech/likérkách. Distribuce takto nelegálně vyskladňovaného lihu a lihovin je realizována pod legendou oficiální produkce daňového skladu, avšak mimo veškeré účetnictví a skladovou evidenci. Konkrétní případy stáčení nelegálního lihu jsou ukázány na obrázcích č. 13 - 15 v příloze č. 1.

c) neoprávněné nakládání a manipulace s kontrolními páskami ke značení lihu

Neoprávněné nakládání a manipulace osobami povinnými s kontrolními páskami ke značení lihu je realizováno nejčastěji cílenými a úmyslnými událostmi primitivního typu „ztráty“ či „zcizení“ kontrolních pásek. Samostatnou kapitolou je pak výroba padělků kontrolních pásek ke značení lihovin, kdy tato oblast zažívá aktuálně progres.

Konkrétní případy nelegálního chování ze stran různých subjektů jsou uvedeny v příloze č 2. Případy jsou rozděleny na celní ředitelství. Tento výčet je jen ukázkový a má nastínit skutečné druhy podvodů v oblasti spotřebních daní, které byly odhaleny správcem daně v letech 2010 až 2011.

6. Závěr

Právní úprava, která byla platná do doby přijetí zákona o lihu, vycházela z podmínek státního, plánem řízeného hospodářství a nevyhovovala již novým podmínkám. Navíc skutečnost, že povinnosti při výrobě a uvádění lihu do oběhu byly ukládány právníckým a fyzickým osobám vyhláškami, byla v rozporu s Ústavou České republiky a Listinou základních práv a svobod. Líh je výrobkem, který vyžaduje zvláštní a zvýšený dohled státu. Tato zvláštnost spočívá v mnohostranném užití, vyplývajícím z vlastností lihu, pro které je zpracováván v řadě průmyslových oborů, zdravotnictví a v potravinářských odvětvích. Jen asi jedna třetina domácí produkce lihu je využívána k výrobě lihovin.

Zákon uplatňuje zásady a podmínky výroby a oběhu lihu pro ekonomiky v tržním prostředí. Zároveň neomezuje podnikatelské aktivity právníckých a fyzických osob, ale vytváří právní rámec pro tuto činnost. Nařízení Evropských společenství se týkají definic jednotlivých druhů lihovin, kterými se však návrh zákona o lihu nezabývá. Lihoviny jsou potravinou, a proto jsou předmětem zákona o potravinách. Kvalitativní parametry jednotlivých druhů lihu jsou pak upraveny prováděcími předpisy k tomuto zákonu. Charakter „jednostranného“ nastavení maximálního množství příměsí/nečistot, na základě kterého jsou některé druhy zaměnitelné (např. hypoteticky lze technický líh deklarovat jako jemný líh) a skutečnost, že líh je možno vyrobit poměrně „levně“ ze snadno dostupných surovin, podněcují spekulativní záměry některých skupin dosáhnout vysokých příjmů, na úkor příjmů státního rozpočtu. Tyto skutečnosti následně vyvolávají potřebu vytvoření specifických zákonných mechanismů, zabezpečujících ochranu zájmů státu i jeho obyvatel. Tento problém není specifický jen pro Českou republiku. V řadě států západní Evropy existuje doposud státní lihový monopol anebo stát chrání své zájmy v této oblasti přísným vymezením povinností, které určuje zákon.

Účelem přijetí zákona o PZL bylo omezení, popř. ztížení výroby a distribuce nezdaněných lihovin, zjednodušení kontrolních prvků ze strany správce daně a v neposlední řadě poskytnutí garance spotřebitelům, že nakupované zboží odpovídá platným normám.

V období převzetí správy spotřebních daní Celní správou ČR byla situace na trhu s alkoholem determinována několika faktory. V závěru roku 2003 v očekávání zvýšení sazeb spotřební daně z lihu od 1. 1. 2004 došlo k významnému předzásobení trhu s lihovinami a navíc zde existovalo velké množství nelegálních zdrojů mimobilančního

lihu a nelegální výroby lihovin. Celní správa však již v roce 2004 zaměřila svou kontrolní činnost směrem k eliminaci těchto zdrojů, čímž došlo již během roku 2004 a dále v roce 2005 k omezení prodeje lihovin pocházejících z těchto zdrojů, a to zejména v rámci obchodních řetězců a na tržnicích. Razantním postupem byly rovněž částečně potřeny organizované skupiny výrobců a distributorů nezdaněných lihovin.

Zákonem o PZL bylo zavedeno povinné značení lihovin kontrolními páskami s přechodným obdobím umožňujícím doprodej neznačených lihovin do 31. 12. 2005. Zavedení povinného značení lihu od 1. 1. 2006 bylo zpočátku ze strany oficiálních výrobců lihovin vnímáno negativně. Výrazným zvýšením poptávky po „jejich“ lihovinách však došlo ke změně pohledu výrobců na tato opatření a tzv. „značení lihu“ je dnes hodnoceno vesměs pozitivně. Lze konstatovat, že zavedení povinného značení lihu velmi výrazně ovlivnilo trh s lihovinami, což se projevilo i ve výběru spotřebních daní, kdy výběr spotřební daně z lihu překročil v roce 2005 o cca 10% z roku 2004. Současně byl rok 2005 prvním rokem po několika letech, kdy začal výběr daně stoupat.

Nastoupený trend pokračoval i v roce 2006, kdy Unie výrobců lihovin anoncovala, vzestup souhrnné produkce jejích členů v roce 2006 o více než 15%, tj. na 514 tis. hl.

Od roku 2005 tedy docházelo k nárůstu produkce oficiálních výrobců a v souvislosti s tím k nárůstu výběru spotřební daně z lihu i přesto, že podle údajů ČSÚ v porovnání s předcházejícími lety průměrná roční spotřeba lihovin na 1 obyvatele ČR klesá.

Zdanění lihu je v České republice cca 1,1 krát vyšší než požaduje směrnice EU, přesto dosahuje pouze 55% průměru členských zemí a patří tak k nejnižším v Evropské unii.

V roce 2007 bylo na spotřební dani z lihu vybráno 7,1 mld. Kč. Pokračoval tak pozitivní trend ve vývoji inkasa daně z lihu, které ve srovnání s předcházejícím rokem vzrostlo o 4,8%. Tempo růstu bylo nižší než v letech 2005 a 2006, což však vyplývá zejména z rozdílné výchozí situace. Po výrazných každoročních nárůstech inkasa daně z lihu započatých v roce 2005 (zejména v souvislosti se zavedením povinného značení lihu) pak došlo v roce 2008 prakticky ke stagnaci. Příčiny lze spatřovat v rostoucí hospodářské krizi, která v konečném dopadu způsobuje i zřetelný pokles příjmů obyvatelstva.

Dnem 1. 4. 2010 byl v rámci iniciujících členských států EU uveden do provozu nový elektronický systém pro dopravu a sledování výrobků, podléhajících spotřební dani EMCS (Excise Movement and Control System). Smyslem EMCS je zabezpečení lepší kontroly a sledování dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně

v rámci Evropské unie. Do zákona o SPD byly příslušné legislativní změny provedeny s účinností od 1. 4. 2010.

Od 1. ledna 2011 jsou všechny schválené průvodní doklady zasílány mezi členskými zeměmi EU pouze elektronicky – prostřednictvím systému EMCS, tzn. také v případě vývozu vybraných výrobků z území EU. Každou zásilku vybraných výrobků musí doprovázet stejnopis průvodního dokladu e-AD nebo obchodní doklad obsahující referenční kód (ARC). Přijímající daňové subjekty vytvoří v systému EMCS pro každou zásilku vybraných výrobků podle Nařízení Komise č. 684/2009/ES „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.

Od 1. ledna 2011 došlo rovněž k propojení systémů EMCS (Excise Movement and Control System) a ECS (Export Control System), což znamená, že výstup vybraných výrobků je členskou zemí výstupu potvrzován v systému ECS, který informaci o výstupu vybraných výrobků z území EU následně automaticky zasílá systému EMCS. Předpokládá se tudíž, že propojením obou systémů dojde k eliminaci problémů při potvrzování výstupu vybraných výrobků z území EU.

Velmi zásadním jevem, který by se měl do budoucna změnit, je legislativní změna systému kontrolních pásek, které jsou v současné době jen k evidenci, ale ne k odvodu spotřební daně. Spotřební daň z nápojů obsahujících líh je odvedena až po propuštění do volného daňového oběhu. Oproti tabákovým nálepkám, které jsou spjaty s povinností daň přiznat a zaplatit dnem odběru. A rozšířit systém kontrol ve spolupráci s Českou obchodní inspekcí a Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí v odhalování nelegálních činností v oblasti komodit spotřebních daní. Pokles ve výběru spotřebních daní se dá předpokládat i do budoucna vzhledem k hospodářské krizi, která má za následek zřetelný pokles příjmů obyvatelstva. Zvyšování sazeb daní, jeví se jako současný trend ke snížení deficitu státního rozpočtu, je dle mého názoru nesprávným směrem.

7. Seznam použité literatury

Použité zdroje:

1. *Terminologický slovník z oblasti alkoholu a drog.* (2000) 1. vydání. Praha: Psychiatrické centrum Praha, 2000, 80 s. ISBN 80-85121-08-5
2. Tyler, A., *Drogy v ulicích.* Praha: nakl. I. Železný, 2000, 436 s. ISBN 80-237-3606
3. Svátková, S. a kol. (2007) *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice.* 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 2009, 300 s. ISBN 80-7379-001-7.
4. Dvořáková, L. a kol. (1997) *Daně I.* Praha: Bilance.
5. Vančurová, A. a kol. (2004) *Daňový systém 2004 ČR aneb učebnice daňového práva,* Ing. Zdenka Vostrovská, Csc.-VOX, 2004, 366 s. ISBN 80-86324-42-7
6. Vančurová, A, Láchová, L. (2010) *Daňový systém ČR 2010,*1. VOX, 2010, 356 s. ISBN: 978-80-86324-86-9
7. Nerudová, D. (2008) *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* 2. vydání. Praha: ASPI. ISBN-978-80-7357-386-7.

Odborná literatura:

1. Březina, J. *Vývoj spotřebních daní v Evropské unii a v České republice* [on-line 10-04-30] dostupné na:
<http://www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=139043&PHPSESSID=3e>

Internetové zdroje:

1. Clo, daně, obchod se zbožím [on-line 10-09-30] dostupné na:
<http://www.celnisprava.cz>
2. Česká daňová správa [on-line 10-11-11] dostupné na:
<http://www.cds.mfcr.cz>
3. Přístup k právu Evropské unie: [on-line 10-09-30] dostupné na:
http://eur-lex.europa.eu/RECH_naturel.do
4. Český statistický úřad: [on-line 11-02-27] dostupné na:
<http://www.czso.cz/scu>
5. Tiskové zprávy [on-line 11-02-12] dostupné na:
<http://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/Stranky/default.aspx>

8. Přílohy:

Příloha č. 1

Obrázky č. 7 - 12



Maskování lihovin

Foto:GŘC

Obrázky č. 13 - 15



Stáčení lihovin

Foto:GŘC

Kontrolní akce celní správy²⁸

Celní ředitelství Olomouc

Olomoučtí celníci zakázali dvěma subjektům dále vyrábět lihoviny

Více než osm tisíc litrů nezdaněného alkoholu zadrželi olomoučtí celníci za posledního půl roku při silničních kontrolách či kontrolách restauračních zařízení a zavřeli dvě likérky za porušení podmínek daných zákonem.

V rámci působnosti Celního ředitelství Olomouc evidujeme 18 likérek. Aby mohly vyrábět lihoviny, musí požádat celní správu o povolení k provozování výroby. Celníci z daňových oddělení v nich uvádějí zákonem dané podmínky, které musí výrobci respektovat. Poté pravidelně kontrolují jejich dodržování. V červnu při kontrole zjistili, že dvě likérky zákonem dané podmínky porušují. Proto jim povolení odejmuli a výrobu zakázali.

Olomoučtí celníci dále zkontrolovali od ledna do konce června téměř 17 tisíc dopravních prostředků a restauračních zařízení. Při kontrolách vozidel zadrželi a nepropustili na český trh více než osm tisíc litrů nelegálně přepravovaných alkoholických nápojů. Daňový únik byl předběžně vyčíslen na jeden milion korun.

V případě, že prodejci nebo přepravci neprokáží řádné zdanění, hrozí jim sankce propadnutí či zabrání zboží a zároveň po nich celní správa vymáhá zaplacení spotřební daně.



²⁸ <http://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/Stranky/default.aspx>



Celní Ředitelství Ostrava

Karvinští celníci objevili líh a filtrační zařízení s čerpadly

V sobotu 17. 7. karvinští celníci kontrolovali objekt v areálu bývalého statku v Karviné. V jeho blízkosti byl zjištěn silný zápach neznámé látky, připomínající lihovinu nebo rozpouštědlo. Vzhledem ke klimatickým podmínkám a možnému nebezpečí vznícení těkavé látky byl okamžitě informován Hasičský záchranný sbor města Karviná. Ten zjistil přítomnost lihu v jedné z uskladněných nádrží a zpřístupnil objekt k dalšímu šetření.

Pracovníci Celního úřadu Karviná našli v objektu plastovou nádobu o objemu 1000 litrů, ve které bylo 550 litrů 95 % lihu. Dále se zde nacházely tři kusy čerpadel s hadicemi a uhlíkový filtr použitý a prázdný, které slouží k výrobě a stáčení alkoholu. Podnět ke kontrole celníkům poskytl Inspektorát cizinecké policie Chotěbuz, což svědčí o skvělé spolupráci ozbrojených složek.

Vzniklo důvodné podezření z neprokázaného zdanění vybraných výrobků. Jejich prodejem by stát přišel na daních o téměř 150 000,-Kč. Zboží bylo zajištěno a umístěno v celním skladu.



Nový trend nabízení lihovin

V uplynulém týdnu prováděli pracovníci daňového oddělení a mobilního dohledu Celního úřadu Ostrava kontrolní akci zaměřenou na dodržování zákona o povinném značení lihu.

Celníci v několika prodejnách vína a destilátů zjistili porušení uvedeného zákona a zajistili přes 40 litrů Královské slivovice pravé 50%. Sice se nejedná o velký záchyt, ale rýsuje se nový trend v nabízení neznačených lihovin.

Alkohol se nacházel v kovových sudech KEG (pivní sudy) o objemu 30 a 50 litrů. Sudy byly napojeny na výčepní zařízení a alkohol byl nabízen k prodeji formou rozlévaných lihovin. Podle zmiňovaného zákona je povinnost značit lihoviny ve spotřebitelském balení do 6 litrů. V tomto případě došlo k porušení předpisu, neboť se nejedná o líc ve spotřebitelském balení, ale o neznačenou lihovinu.



Alkohol a cigarety na severu Moravy

Téměř 800 litrů lihovin různých značek a přes 4 000 kusů cigaret bez kontrolní pásky zajistili ve vozidlech ostravští celníci. Počátkem tohoto týdne celníci, v součinnosti s PČR OO Bílovec, kontrolovali vozidla a zaměřili se na vybrané výrobky. V osobním vozidle Audi na ně čekalo překvapení, a to 770 litrů lihovin různých značek a lihovitosti ve spotřebitelském balení neoznačené kontrolní páskou. Řidič nepředložil žádné doklady. Tvrdil, že zboží má být dodáno neznámé osobě v Hradci Králové a převoz provádí za úplatu pro kamaráda, na jehož jméno si nevzpomíná. Alkohol značek Spiritus, Rum, Vodka, Frederic Golden a Frederic Vodka byl balen v papírových krabicích a přepravován v přívěsném vozíku. Výše úniku na spotřební dani by činila téměř 200 000,-Kč.

O dobré spolupráci s policií svědčí i případ z Havířovska, kdy ve středu 22. 9. při rutinní kontrole byly v osobním vozidle na zadním sedadle objeveny cigarety. Jednalo se o 4 080 ks cigaret značky Marlboro bez platné tabákové nálepky. Prodejem tohoto zboží by stát přišel na daních o 8.200,-Kč.



Kamion plný lihu

Přes 20 000 litrů lihu, téměř 10 000 litrů vyrobených alkoholických nápojů, stáček a plnicí linka byla odhalena na severu Moravy, a to v jedné z městských částí Ostravy.

Pracovníci Celního ředitelství Ostrava ve spolupráci s Odborem hospodářské kriminality Krajského ředitelství policie Moravskoslezského kraje prováděli dlouhodobou sledovací akci zaměřenou na nelegální výrobu alkoholických nápojů. Počátkem měsíce prosince provedli samotnou realizaci případu s krycím názvem „Šachta“.

Organizovaná skupina osob dovážela ze Slovenska do České republiky směs pro speciální dezinfekci, kterou ve skladových podmínkách upravovali a následně bez dodržování jakýchkoliv hygienických předpisů z ní vyráběli alkoholické výrobky různých značek. Tyto dále distribuovali dalším osobám v moravskoslezském regionu. Konzumace takto vyrobeného alkoholu má velmi negativní vliv na zdraví člověka.

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

Při samotné akci bylo zadrženo sedm osob, z toho na tři osoby byla uvalena vazba. Vzniklo důvodné podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle trestního zákoníku.

V souvislosti s nezákonnou výrobou alkoholických nápojů se jedná o největší záchyt celní správy za poslední období. Daňový únik na spotřební dani činí více než 6.000 000,-Kč.





Celní ředitelství Brno

Celníci kontrolují na Brněnsku prodej lihovin

Deset malých provozoven nabízejících mimo jiné i neznačené lihoviny odhalili celníci z brněnského úřadu. Při kontrolách zajistili 130 litrů lihovin v celkové hodnotě 33.300,-Kč. Únik na spotřební dani byl vyčíslen bezmála na 20 000,-Kč.

V uplynulých dvou týdnech se celníci zaměřili na menší provozovny v Brně a okolí, které nabízejí k prodeji lihoviny. Jednalo se především o provozovny typu „tabáků a večerek“. Téměř ve všech případech bylo zjištěno porušení zákona o povinném značení lihu případně zákona o spotřebních daních.

Provozovatelé nabízeli lihoviny bez kontrolních pásek nebo označené páskami jiných výrobců či pro jinou lihovitost, na které zákon pohlíží jako na neznačené. Následuje proto jejich zajištění a řízení o propadnutí či zabrání. Za tyto delikty hrozí také pokuta až do výše 5 000 000,-Kč. V případě neprokázání zdanění výrobků následuje řízení za účelem stanovení a vybrání daně.

- Pondělí 25. 10. – Brno – město – provozovna „Nonstop“ – zajištěno 10 kusů lihovin v balení 0,2 l bez kontrolních pásek
- Pondělí 25. 10. – Brno – město – provozovna „Tabák“ – zajištěno 12 kusů lihovin v balení 0,2 l bez kontrolních pásek

- Úterý 26. 10. – Brno - město – provozovna „Potraviny – večerka“ – zajištěno 129 kusů lihovin v balení 0,5 l označených kontrolními páskami jiného výrobce a pro jiné spotřebitelské balení
- Úterý 26. 10. – Brno - město – provozovna „Potraviny – večerka“ – zajištěno 37 kusů lihovin v balení 0,195 a 0,5 l označených kontrolními páskami jiného výrobce a pro jiné spotřebitelské balení nebo bez kontrolních pásek
- Čtvrtek 28. 10. – Brno – město - provozovna „Potraviny“ – zajištěno 75 kusů lihovin v balení 0,195 l bez kontrolních pásek
- Pátek 29. 10. – Brno – město - provozovna „Potraviny“ – zajištěno 7 kusů lihovin v balení 0,5 a 0,7 l označených kontrolními páskami jiného výrobce a pro jiné spotřebitelské balení
- Pondělí 1. 11. – Brno - venkov - provozovna „Potraviny - večerka“ – zajištěno 18 kusů lihovin v balení 0,195 l bez kontrolních pásek
- Čtvrtek 4. 11. – Brno - venkov – provozovna „Tabák“ – zajištěno 44 kusů lihovin v balení 0,195 a 0,5 l označených kontrolními páskami jiného výrobce a pro jiné spotřebitelské balení nebo bez kontrolních pásek
- Čtvrtek 4. 11. – Brno - město – provozovna „Potraviny – večerka“ – zajištěno 20 kusů lihovin v balení 0,1 a 0,5 l, u nichž nebylo prokázáno řádné zdanění
- Pátek 5. 11. – Brno – město – provozovna „Nonstop“ – zajištěno 12 kusů lihovin v balení 0,75 l bez kontrolních pásek





Celní ředitelství Ostrava

Celníci opět zadrželi alkohol

Celníci v Moravskoslezském kraji stále zajišťují nealkoholovaný alkohol. Naposledy tomu bylo v pátek 12. 11. 2010 v areálu tržnice na ul. Vrchlického v Českém Těšíně. Pracovníci Celního úřadu Karviná a Celního ředitelství Ostrava zde ve volně přístupných prostorách a skladech zajistili celkem 427 litrů nealkoholovaných lihovin. Únik na spotřební dani u těchto nelegálních lihovin byl vyčíslen na necelých 84 000,- Kč. Vzhledem k tomu, že se nepodařilo zjistit majitele zajištěného alkoholu, další řízení tak bude probíhat s neznámou osobou.

Dalším záchytem taktické skupiny mobilního dohledu celního ředitelství byl nealkoholovaný líc. Při běžné silniční kontrole v sobotu 13. 11. 2010 celníci v obci Petrovice u Karviné zastavili řidiče, který vezl v 30 litrových kanystrech 450 litrů čiré tekutiny zapáchající po lihu. Tyto kanystry měl uložené namísto zadních sedadel a v zavazadlovém prostoru. Provedenou zkouškou lihovitosti bylo zjištěno, že se jedná o 92 % líc. Jelikož řidič nebyl schopen předložit žádné doklady o zdanění, byl mu líc zajištěn a předběžný únik na spotřební dani byl vyčíslen na více než 120 000,- Kč.



Celní ředitelství Brno

Brněnští celníci odhalili nelegálního výrobce lihovin

Přes 1 600 litrů nelegálně vyrobených lihovin připravených k distribuci zajistili celníci v Mikulově. Únik na spotřební dani byl vyčíslen na více než 200 000,-Kč.

Koncem listopadu skupina mobilního dohledu z brněnského celního ředitelství kontrolovala vozidla na pozemních komunikacích u Mikulova. Zaměřila se především na přepravu vybraných výrobků (minerální oleje, lihoviny, tabákové výrobky) a zboží, které uniklo dohledu celních orgánů.

Ke kontrole bylo vytipováno také vozidlo Mercedes – Benz, jehož řidič celníkům uvedl, že veze víno a předložil Obchodní průvodní doklad pro vinařské produkty. V ložném prostoru vozidla se nacházelo 771 plastových lahví o objemu 1,5 litru, které byly označeny etiketami s názvy jednotlivých druhů vín. Když se celníci rozhodli, že odeberou vzorky zboží k odborné expertize, řidič přiznal, že se nejedná o víno. Celníci proto zboží zajistili a zahájili trestní prověřování.

Na podkladě získaných informací a důkazních prostředků vydal Okresní soud v Břeclavi příkaz k domovním prohlídkám. K jejich samotné realizaci došlo 21. prosince v dopoledních hodinách. Při prohlídkách celníci našli dalších 510 litrů lihovin v lahvích, aromata a také výrobní destilační zařízení.

V rámci případu celníci zajistili celkem 1 664 litrů nezdaněných lihovin, přičemž spotřební daň byla vyčíslena přibližně na 211 300,-Kč. Příslušný Celní úřad v Břeclavi proto zahájil daňové řízení a činí veškeré potřebné kroky ke správnému stanovení a vybrání daně. Po řádném zdokumentování celní správa předá případ Policii ČR s návrhem na zahájení trestního stíhání ve věci trestného činu zkrácení daně poplatku a jiné povinné platby.





Nelegálně pracující cizinci a neznačený líh na Vysočině

Čtyři nelegálně pracující cizinky a 52 litrů neznačeného lihu objevili celníci z Jihlavy a ze Žďáru nad Sázavou v předsvátečním dni.

V úterý ráno jihlavští celníci v součinnosti s úřadem práce a cizineckou policií kontrolovali vytipovanou firmu v Humpolci. Čtyři cizinky, které v době příchodu celníků na místě prokazatelně pracovaly, byly vyzvány k předložení dokladů totožnosti a dokladů, které by je opravňovaly v dané firmě pracovat. Dvě Ukrajinky předložily platná povolení k zaměstnání, ale určená pro jiné místo výkonu práce. Další Ukrajinka a jedna Běloruska

neměly vůbec žádný doklad, který by jim umožnil v České republice pracovat. Příklad proto převzal Úřad práce v Pelhřimově k dalšímu řízení.

Žďárští celníci zkontrolovali provozovnu „Ovoce a zelenina“ nedaleko Žďáru nad Sázavou. Zjistili, že se zde protizákonně rozlévá k přímé konzumaci alkohol z kanystrů a zároveň je zde skladován neznačený líh. Lihoviny ve spotřebitelských baleních nad 0,1 litru do 6 litrů musí být dle zákona o značení lihu označeny kontrolní páskou (kolkem) přesně daným způsobem. Pokud je páska poškozená, umístěná jiným než předepsaným způsobem, patří-li jinému výrobcí, je-li určena pro jiný objem či úplně chybí, pohlíží zákon na tyto lihoviny jako na neznačené.

Celníci na místě zajistili 52 litrů lihovin v kanystrech o objemu 5 litrů, z nichž některé již byly otevřené a sedm plných litrových lahví. Hodnota zboží byla vyčíslena na 7 850,- Kč. Únik na spotřební dani činí 5 365,-Kč. Za spáchání deliktu hrozí provozovateli prodejny pokuta až do výše pěti milionů korun.



Celní ředitelství Ostrava

V novém roce opět padělaný alkohol

Polovina ledna 2011, dvě akce moravskoslezských celníků v jednom dni a téměř 2 000 litrů neznačeného alkoholu v hodnotě 500 000,-Kč

Překupníci alkoholu jsou nepoučitelní a ani v novém roce nepřekvapují, stále pokračují ve svých praktikách. O této nekalosti svědčí záchyt pracovníků mobilní skupiny Celního ředitelství Ostrava.

Koncem minulého týdne prováděli celníci vlastní monitorovací činnost, pro kterou si vybrali dva objekty ve městě Český Těšín. V obou případech si pachatelé pro skladování nealkoholovaného alkoholu zvolili sklepní prostory domů. A pak už celníci jen počítali. Cizinka z Vietnamu ukrývala ve sklepě 1 020 litrů a u místního obyvatele bylo nalezeno 908 litrů alkoholu ve spotřebitelském balení neznačeného kontrolní páskou.

Ve spolupráci s pracovníky mobilního dohledu Celního úřadu Ostrava bylo zboží zajištěno a umístěno v celním skladu.

U pachatelů vzniklo důvodné podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle trestního zákoníku. Prodejem tohoto zboží by stát přišel na daních o téměř 400 000,-Kč.



Celní ředitelství Praha

Celníci objevili ve skladu pře 12 tisíc lahví alkoholu

Ve středu 16. 2. 2011 našli celníci při kontrole skladu v Praze 12 052 lahví alkoholu tuzemských i zahraničních značek. Provozovatel skladu nepředložil k lahvím alkoholu doklady o zaplacení spotřební daně. Celníci alkohol zabavili a případ nelegálního nakládání se zbožím zatíženým spotřební daní dále šetří. Předpokládaný únik na spotřební dani činí 224 815,- Kč.

