

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI

PEDAGOGICKÁ FAKULTA

Ústav pedagogiky a sociálních studií

Diplomová práce

Bc. Aleš Pitřík

**Analýza dopadů daňových úniků při správě  
spotřebních daní v ČR**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracoval samostatně a použil jen uvedených pramenů a literatury uvedených v seznamu použité literatury a zdrojů.

V Olomouci dne 26.3.2012

.....

Vlastnoruční podpis

Děkuji ing. Aleně Opletalové Ph.D., za odborné vedení diplomové práce, poskytnutí materiálů a velmi cenných rad.

## ANOTACE

|                          |                                                             |
|--------------------------|-------------------------------------------------------------|
| <b>Jméno a příjmení:</b> | Bc. Aleš Pitřík                                             |
| <b>Katedra:</b>          | Pedagogická fakulta<br>Ústav pedagogiky a sociálních studií |
| <b>Vedoucí práce:</b>    | Ing. Alena Opletalová, Ph.D..                               |
| <b>Rok obhajoby:</b>     | 2012                                                        |

|                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Název práce:</b>                | Analýza dopadů daňových úniků při správě spotřebních daní v ČR                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Název v angličtině:</b>         | Analysis of the impact of tax fraud on consumer tax administrativ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>Anotace práce:</b>              | Diplomová práce je zaměřena na spotřební daně jako součást daňové soustavy České republiky, jejich význam na příjmy státního rozpočtu. Výzkum je zaměřen na jednotlivé etapy daňového řízení a možná rizika vzniku daňových úniků. Je proveden rozbor daňových úniků a jejich dopad na inkaso spotřební daně. Výzkumné otázky jsou zaměřeny na přípravnou etapu daňového řízení a rizikové faktory, jejich vliv na efektivitu daňové kontroly. Na základě praktického výzkumu je navržen vzdělávací projekt zaměřený na minimalizaci vzniku daňových úniků.                       |
| <b>Klíčová slova:</b>              | Daňový únik, daňová kontrola, vybrané výrobky, správce daně, inkaso spotřební daně,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>Anotace v angličtině:</b>       | The thesis is focused on consumer taxes as a part of the tax assessment in the Czech Republic and its importace on budget revenues. The research deals with particular phases of tax process and possible risks in occurrence of tax avoidances. The analasis of tax avoidances and their impact on consumer tax collection. The research questions are aimed at preparing phase of tax process and risk factors, their influence on efficiency of tax control. In terms of practical research, the educative project specializing in minimization of tax avoidance is suggested. |
| <b>Klíčová slova v angličtině:</b> | Tax avoidance, tax control, selected goods, tax administrator, consumer tax collection                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Přílohy vázané v práci:</b>     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Rozsah práce:</b>               | 91                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>Jazyk práce:</b>                | CZ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

## Obsah

|                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------|----|
| ÚVOD.....                                                              | 8  |
| 1 Historický vývoj spotřebních daní a jejich úloha v ekonomice.....    | 10 |
| 1.1 Historický vývoj spotřebních daní .....                            | 10 |
| 1.1.1 Otrokářská společnost .....                                      | 10 |
| 1.1.2 Daně ve feudální společnosti.....                                | 11 |
| 1.1.3 Daně v období raného kapitalismu .....                           | 12 |
| 1.1.4 Daně na přelomu 19. a 20. století .....                          | 12 |
| 1.1.5 Daně v období mezi světovými válkami .....                       | 13 |
| 1.1.6 Daně po druhé světové válce .....                                | 13 |
| 2 Zařazení spotřebních daní v daňové soustavě v České republice.....   | 15 |
| 2.1 Úloha spotřebních daní v ekonomice.....                            | 16 |
| 2.2 Zákon o spotřebních daních .....                                   | 18 |
| 2.2.1 Daň z minerálních olejů.....                                     | 22 |
| 2.2.2 Daň z lihu .....                                                 | 23 |
| 2.2.3 Daň z piva.....                                                  | 23 |
| 2.2.4 Daň z vína a meziproductů.....                                   | 24 |
| 2.2.5 Daň z tabákových výrobků .....                                   | 24 |
| 2.3 Význam spotřebních daní z hlediska příjmů státního rozpočtu .....  | 26 |
| 2.3.1 Porovnání příjmů inkasa spotřební daně .....                     | 29 |
| 3 Správa spotřebních daní a daňové řízení .....                        | 37 |
| 3.1 Postavení daňového řízení v právním systému.....                   | 38 |
| 3.1.1 Postavení daňového subjektu a správce daně .....                 | 38 |
| 3.1.2 Práva daňového subjektu a správce daně .....                     | 39 |
| 3.1.3 Povinnosti daňového subjektu a správce daně .....                | 40 |
| 4 Konkrétní případy jejich analýza, průběh vzniku daňových úniků ..... | 41 |

|       |                                                                   |    |
|-------|-------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1   | Charakteristika daňového úniku jeho podstata a příčiny .....      | 41 |
| 4.2   | Daňový únik v oblasti minerálních olejů .....                     | 43 |
| 4.3   | Daňové úniky v oblasti tabákových výrobků .....                   | 50 |
| 4.3.1 | Daňový únik při pašování tabákových výrobků a surovin .....       | 50 |
| 4.3.2 | Daňový únik s nelegální výroby cigaret .....                      | 51 |
| 4.3.3 | Daňové úniky v oblasti lihu .....                                 | 52 |
| 4.3.4 | Neoprávněné používání kontrolních pásek ke značení lihu .....     | 52 |
| 4.3.5 | Daňové úniky v oblasti výroby piva .....                          | 54 |
| 5     | Analýza vzniku daňových úniků v etapách daňového řízení .....     | 56 |
| 5.1   | Etapa přípravná a povolovací řízení .....                         | 57 |
| 5.2   | Etapa vyměřovacího řízení .....                                   | 60 |
| 5.3   | Etapa placení daně .....                                          | 61 |
| 5.4   | Etapa kontrolní .....                                             | 62 |
| 5.5   | Etapa použití řádných opravných prostředků .....                  | 64 |
| 5.6   | Výzkum rizikových faktorů a jejich vliv na daňovou kontrolu ..... | 65 |
| 5.7   | Výzkum dle finanční analýzy .....                                 | 68 |
| 6     | Vyhodnocení provedených hypotéz a analýz .....                    | 71 |
| 6.1   | Závěry přijatých hypotéz .....                                    | 71 |
| 6.2   | Konkrétní závěry provedených hypotéz a analýz .....               | 72 |
| 6.3   | Systémová rizika .....                                            | 74 |
| 6.4   | Kvantifikace daňových úniků .....                                 | 75 |
| 7     | Návrh na řešení daňových úniků při správě spotřebních daní .....  | 77 |
| 7.1   | Návrh vzdělávacího programu na základě ověřených hypotéz .....    | 77 |
| 7.2   | Návrh opatření ve všech oblastech spotřební daně .....            | 80 |
| 7.3   | Návrh na řešení zjištěných závěrů .....                           | 82 |
| 7.4   | Návrh na represivní opatření .....                                | 82 |
|       | Závěr .....                                                       | 84 |

|                                          |    |
|------------------------------------------|----|
| Seznam použitých zkratek .....           | 86 |
| Seznam použité literatury a zdrojů ..... | 87 |
| Seznam grafů .....                       | 89 |
| Seznam tabulek.....                      | 90 |
| Seznam příloh .....                      | 91 |

## ÚVOD

Společnost v České republice prošla a neustále prochází cestou neustálých změn, transformací hospodářského mechanismu a tím aktivní zapojení do integračního procesu Evropské unie. Tato integrace se nevyhnula oblasti daní. I to je důvod, proč v poslední době stoupá zájem veřejnosti o oblast daní. Je to způsobeno tím, že účinky zdanění pocítuje každý z nás, bez rozdílů v jaké sociální skupině se právě nachází. Daňová soustava České republiky v současnosti, co do konstrukce daní, odpovídá daňovým soustavám vyspělých států. Snad nejvíce zkoumanou oblastí daňového práva jsou daňové úniky. „*Daňový únik je složitý jev, jehož formy se v prostoru a čase mění.*“<sup>1</sup> Tato definice se potvrzuje v každodenní praxi při správě spotřebních daní ve všech oblastech. Každá možnost jak se vyhnout platbě spotřební daně je nejen lákavá a finančně zajímavá, ale zejména hodně motivující.

Spotřební daně byly do naší daňové soustavy zavedeny reformou s účinností od 1. ledna 1993. Jedná se o takové daně, kterými stát zatěžuje prodej nebo spotřebu úzké skupiny výrobků, přičemž nezatěžují výrobce nebo dovozce, ale konečného spotřebitele. **Hlavním cílem této práce je analýza dopadů daňových úniků při správě spotřebních daní v České republice.** Tento cíl byl následně operacionalizován na následující dílčí cíle. V úvodní části popsat vývoj a vyhodnotit stávající správu spotřebních daní a zároveň vytvořit jednoduchý praktický přehled dané problematiky. Práce je zaměřená na etapy daňového řízení jejich vliv na výsledné inkaso spotřební daně. **Současně je cílem rizikových a finančních analýz, ověřit stanovené hypotézy a zmapovat hlavní rizikové faktory, o kterých by měl správce daně nejen vědět, ale byl schopen vyhledávat nově vzniklé.** Hlavními nástroji v prováděném výzkumu jsou riziková a finanční analýza na základě výsledku těchto analýz, budou ve výzkumu ověřovány stanovené výzkumné otázky. Zároveň je práce zaměřena na praktický výběr spotřebních daní. Spotřební daně jsou specifické tím, že v určitých regionech převládá některá komodita spotřební daně. Je to způsobeno mnoha faktory dopravní dostupností, sousedními státy, obchodními partnery a jejich obchodními podmínkami, to vše vytváří výhodné prostředí pro některou komoditu spotřebních daní. **Jedním z dílčích cílů práce je navržení vzdělávacích programů pro pracovníky správce daně, dle jednotlivých oblastí spotřebních daní se zaměřením na minimalizaci vzniku daňových úniků.**

---

<sup>1</sup> MARTINEZ, J. C. *Daňový únik*. Překlad VERGEINEROVÁ, E. jf.Paris: Prese Universitaires de France, 1990. s. 29. ISBN 80-901918-3-5.

Výsledky provedených analýz a výzkumů, mohou být využity daňovými subjekty k lepšímu pochopení a zároveň vyhnout se případným mimořádným událostem v oblasti spotřebních daní. Tím zamezit situacím, kdy některé subjekty z vlastní neznalosti dané problematiky byly nevědomě vtaženy do různých obchodních transakcí, které vedly k daňovým únikům. Dle jednotlivých komodit rozpracovat a vyhodnotit daňové úniky jejich příčiny vzniku. Na příkladech vysvětlit a stanovit postup správce daně v určitých fázích daňového řízení. Upozornit na klíčová místa a rozhodnutí při samotném daňovém řízení.

S ohledem na uvedené cíle budou v praktickém výzkumu ověřovány tyto výzkumné otázky:

1. Ovlivňují daňové kontroly výsledky hodnocení rizikových faktorů u daňových subjektů?
2. Je nejdůležitější etapou daňového řízení při správě spotřebních daní etapa přípravná?

# 1 Historický vývoj spotřebních daní a jejich úloha v ekonomice

Spotřební daně patří do skupiny nepřímých daní. Mají selektivní charakter a postihují jen některé vybrané komodity. Tato kapitola je zaměřena na historický vývoj spotřebních daní a jejich úlohu v ekonomice.

## 1.1 Historický vývoj spotřebních daní

Historický vývoj spotřebních daní je spojen s vývojem daní obecně. Vznik daní je spjat se vznikem organizovaného státu a jeho peněžního hospodářství. Také s potřebami státu financovat státní finanční náklady. Vývoj daní byl poznamenán celou řadou změn, které probíhaly ve společnosti, zejména se odvíjely z uspokojování potřeb občanů různých společenských vrstev. Daně byly také odrazem úrovně ekonomické vyspělosti daného státu a jeho hospodářského systému.<sup>2</sup>

### 1.1.1 Otrokářská společnost

V otrokářské společnosti hrály daně druhořadou roli, hlavním zdrojem byly válečné kořisti a jiné příjmy. Atický stát nepotřeboval ke své činnosti a funkčnosti mnoho finančních prostředků. Bylo to způsobeno tím, že celá řada funkcí byla čestných např. (vojenská služba, senátorství). Finanční prostředky byly směřovány hlavně na vojsko, veřejné stavby. Častým příjmem byly válečné kořisti i vlastnická práva na veškerý majetek obyvatel podrobených zemí. Většina předchůdců daní měla výhradně naturální podobu. Jednalo se především o odvody z výtěžků z půdy nebo živnostenských výrobků. Bylo zde uplatňováno absolutní vlastnické právo panovníka. Ve starověkém Řecku měly daně dobrovolný charakter a jejich placení bylo občanskou ctí a uvědomělostí jinde za téměř druh trestu. V této době začal nabývat na významu tribut, který byl později přeměněn v pozemkovou daň. V tomto období veškeré odvody daňového charakteru byly nepravidelné a mnohdy dobrovolné.<sup>3</sup> *„Aténský systém daní se velmi zřetelně ukazuje, nakolik aténští občané chápali daň jako institut zatěžující různé obyvatele. Na aténské občany se uplatňovaly především daně nepřímé, ty byly pro aténské občany přece jen přijatelnější např. právo přístavní poplatek, povolení rybolovu,*

---

<sup>2</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 29. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>3</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 29. ISBN 978-80-7400-005-8.

*zabor veřejného prostranství. Jak je vidět, měly tyto daně spíše charakter výměny vzájemných plnění mezi státem a občanem.“*<sup>4</sup> Obecně platí, že daně se ukládají ad hoc podle momentálních potřeb a situace.

### 1.1.2 Daně ve feudální společnosti

Odvozy v této době měly pouze podpůrnou roli. Nepravidelné odvozy byly odváděny v případě mimořádných potřeb, hrazení vojenských tažení a výdajů spojených s vojskem. S dalším rozvojem společenských potřeb vznikaly nové druhy daní, které postupem času měly již peněžní charakter a odváděly se pravidelně. Ve feudálních městech platila různá pravidla při placení daní např. „učení o trojím lidu“ osvobození církve a šlechty od placení daní.<sup>5</sup>

Mezi první daně této doby patří tyto:

Domény – odvozy z hospodaření na zemědělských a lesních pozemcích, v naprosté většině případů měly naturální povahu.

Regály – jednalo se o poplatky z propůjčených práv, které patří výlučně panovníkovi. Právo lovu, těžby, vaření piva.

Kontribuce – vybíraly se z hlavy, majetku, výnosů. Výběr probíhal nepravidelně, výnos určoval panovník a po té byl rozdělen na jednotlivá města, kde pokračovalo dělení na cechy. Jedná se o předchůdce přímých daní.

Akcízy – modernější forma regálů. Jednalo se o královské oprávnění zakládat tržní místa, kde byly vybírány poplatky z prodeje nebo na cestách k němu. Akcíz zastával funkci spotřební daně, postihoval jednotlivé komodity zboží v oběhu, jeho výše se řídila množstvím nebo jeho užitnou hodnotou tj. (spotřební daně z nápojů, dobytka, sukna, soli, vlny, mýdla, vína, piva a svíček). V této době vznikla profese daňového pachtýře, který získal za úplatu od panovníka licenci na výběr daní. V období pozdního feudalismu vznikaly seznamy nemovitostí, které tvořily základ pro majetkové daně.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> STARÝ, M. a kol., *Dějiny daní a poplatků*, 1. vydání Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 27. ISBN 978-80-87109-1.

<sup>5</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 30. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>6</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 30. ISBN 978-80-7400-005-8.

### 1.1.3 Daně v období raného kapitalismu

Hlavní zásadou tohoto období bylo minimalizovat zásahy státu do ekonomiky. Zároveň vzrostla úloha státu (ten potřebuje na financování zvětšujícího se počtu oblastí, do kterých zasahuje), což působí na zvyšování daňového břemene. Daně se stávají pravidelnými a vznikají ucelené daňové systémy přímých a nepřímých daní. Následující vývoj je možno rozdělit dle teritoriálního uspořádání na dva směry: anglosaský a na kontinentu.<sup>7</sup> „Hlavním představitelem anglické ekonomie byl Adam Smith a jeho formulace čtyř daňových kánony, které vyjadřují zásadu spravedlnosti, určitosti pohodlnosti placení a úspornosti:

I. – „V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu používají.“

II. – „Daň, kterou má každý jednatlivec platit, by měla být stanovena přesně a nikoliv libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a suma, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoliv jinému naprosto jasné.“

III. – „Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi nejlépe hodí.“

IV. – „Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny.“<sup>8</sup>

V druhém směru na kontinentu, ve Francii, Německu, či Rakousku – Uhersku jsou především využívány obchodové, výnosové daně, akcízy a clo<sup>9</sup>.

### 1.1.4 Daně na přelomu 19. a 20. století

Také v tomto období narůstal trend zvyšování sektoru státního hospodářství. Stát zcela převzal funkci garanta minimální úrovně vzdělanosti, ochrany zdraví. Daňové reformy, které probíhaly, byly zaměřené na aktuální stav a možnosti dané společnosti. Daň je vybírána na základě daňového přiznání, které se stává běžným dokumentem. Jsou uplatňovány progresivní sazby daně. Ve většině států převládají přímé daně, nepřímé spotřební daně jsou

---

<sup>7</sup>ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 32. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>8</sup>KUBÁTOVÁ, K., *Daňové teorie a politika*, 1. vydání Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 29-30. ISBN 80-902752-2-2.

<sup>9</sup>ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 32. ISBN 978-80-7400-005-8.

vybírány, jen u vybraných druhů zboží - petrolej, cukr, líh, čaj, kakao.<sup>10</sup> „*Za všechny prameny nepřímých daní je vhodné již zde zmínit císařské nařízení č. 120/1899 ř. z. o změně nepřímých dávek, jež pozměňovalo právní regulaci pivní daně, daně z vína, alkoholu a z cukru.*“<sup>11</sup> Dalším faktorem, který ovlivnil vývoj daní je vznik velkého počtu dělnictva, které rovněž odvádí daně. Zde vzniká již zmiňovaný problém daňových úniků zejména u firem, které podávají daňová přiznání. Začínají se objevovat první případy zkreslování vykazovaných ekonomických ukazatelů. Již v tomto období hraje velkou roli kvalitní a přesná kontrola tehdejšího berního úřadu.<sup>12</sup>

### 1.1.5 Daně v období mezi světovými válkami

V tomto časovém úseku dochází k dalšímu nárůstu daňové kvóty. Hlavní cíle všech států směřovaly k získání finančních prostředků na znovuoobnovení hospodářství a ekonomiky. Zavádění válečné daně a majetkové dávky směřovaly k nejbohatším vrstvám. Rovněž byly zdaňovány vysoké příjmy. Hospodářská krize opět přináší stanovení válečných přírážek k stávajícím daním, vysoce je zdaněn alkohol a tabák. Toto zaváděly téměř všechny státy Evropy. Začíná příprava na druhou světovou válku, což výrazně ovlivňuje hospodaření všech dotčených států.<sup>13</sup>

### 1.1.6 Daně po druhé světové válce

Zde byl kladen důraz na stabilizační funkci daní. Daňové zatížení rostlo velmi intenzivně, mnohdy až neúměrně. Došlo k zahájení procesu harmonizace a koordinace daní na mezinárodní úrovni. Směrnice Rady ES z roku 1967 stanovila zavedení daně z přidané hodnoty ve všech zemích Evropského hospodářského společenství (dále jen EHS).<sup>14</sup>

V ekonomikách se začala prosazovat politika stimulace nabídky, která se projevovala ve snižování daní, daňového břemene a mezních sazeb daně. Nepřímé daně se podílely větší měrou na daňových výnosech. Pokračoval proces zavádění daně z přidané hodnoty

---

<sup>10</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 33. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>11</sup> STARÝ, M. a kol., *Dějiny daní a poplatků*, 1. vydání Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 104. ISBN 978-80-87109-1.

<sup>12</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 33. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>13</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 33. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>14</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 34. ISBN 978-80-7400-005-8.

do daňových systémů dalších zemí. Byly přijímány směrnice o harmonizaci daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 34. ISBN 978-80-7400-005-8.

## 2 Zařazení spotřebních daní v daňové soustavě v České republice

Po roce 1993 došlo k vytvoření zcela nové daňové soustavy a tím se změnilo postavení a úloha daní v České republice. Daňová soustava České republiky je tvořena celou řadou daní, základní dělení je následující: daně přímé (z příjmů, majetku), nepřímé (ze spotřeby, všeobecné, selektivní). Spotřební daně patří společně s daní z přidané hodnoty do skupiny nepřímých daní.<sup>16</sup>

Daňová povinnost je dána ze zákona. To vyplývá z Listiny základních práv a svobod čl. 11 odst. 5, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Daňové a poplatkové zákony pak určují náležitosti daňově právního vztahu, kterými jsou existence právní normy a okolnosti, které způsobují vznik, změnu nebo zánik právních vztahů a tím vyvolávají určité právní následky. Tyto okolnosti se nazývají právní skutečnosti.<sup>17</sup> „*Daňové a poplatkové zákony určují prvky daňově právního vztahu, kterými jsou subjekty daně, oprávnění a povinnosti a daňový objekt. V daňových teoriích bývá k těmto prvkům řazen i daňový základ a splatnost daně.*“<sup>18</sup>

Spotřební daně mají selektivní charakter. Postihují jen některé vybrané komodity například: tabák, alkoholické nápoje, minerální oleje, nafta, benzíny a další. Základ daně tvoří množství vyjádřené v kusech, litrech nebo jiných jednotkách. Mezi hlavní důvody pro zdanění těchto komodit patří:

- odrazení lidí od „škodlivé“ spotřeby,
- příliv finančních prostředků do státní pokladny.

Nastává zde situace, kdy vysoké sazby odradí spotřebitele od konzumace nebo spotřeby takových komodit a důsledkem bude ohrožení veřejného rozpočtu. Spotřební daně z vybraných komodit – akcízy – patří mezi nejstarší daně vůbec. V průběhu svého vývoje za poslední tisíciletí prodělaly a prodělávají změny jak v předmětu daně i v sazbách.<sup>19</sup> Vstupem České republiky do Evropské unie byl nastartován proces harmonizace legislativy a spotřební daně nejsou výjimkou. Přestože v této oblasti i v zemích Evropské unie

---

<sup>16</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 13. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>17</sup> BAKEŠ, M. a kol., *Finanční právo*, Praha: C. H. Beck, 3. vydání 2003, s. 188. ISBN 80-7179-667-0.

<sup>18</sup> BAKEŠ, M. a kol., *Finanční právo*, Praha: C. H. Beck, 3. vydání 2003, s. 189. ISBN 80-7179-667-0.

<sup>19</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 193. ISBN 978-80-7400-005-8.

je průběžně nastavován režim, který má jediný cíl efektivní správu a výběr daní v rámci celé Evropské unie. Byla nastartována vzájemná výměna informací v oblasti uskutečňování obchodních operací mezi členskými státy Evropské unie.

## 2.1 Úloha spotřebních daní v ekonomice

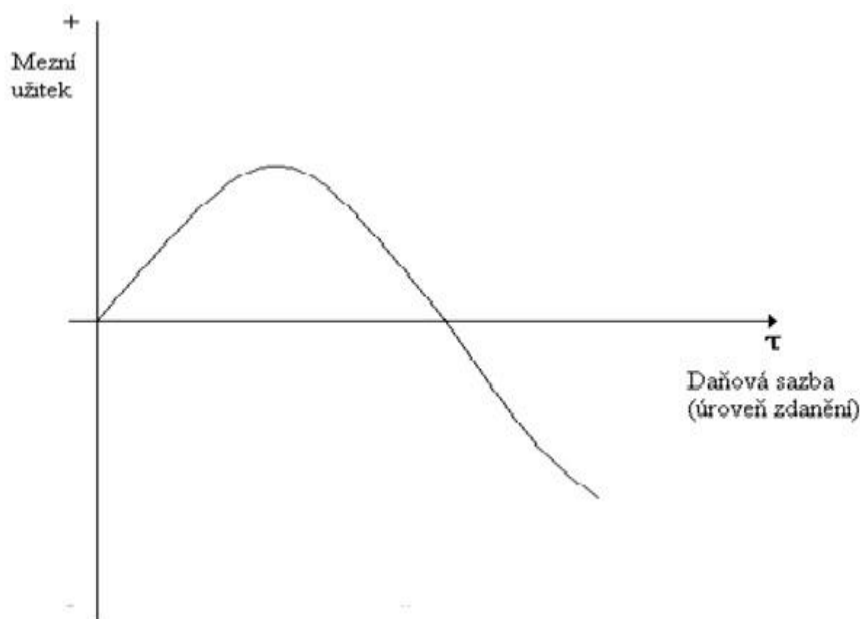
Spotřební daně se v ekonomice promítají do cen a svou výší se mohou stát překážkou volného obchodu mezi státy. Na druhé straně jsou příjmem daného státu, který má zájem udržet výši vybraných finančních prostředků k pokrytí svých potřeb. V praxi se jedná o zajištění fiskální politiky. Hlavním úkolem je zajistit dostatečné výnosy na hospodářskou existenci veřejných financí daného státu. Velmi citlivou záležitostí je stanovení velikosti veřejného sektoru tak aby nebyla narušena funkce trhu. To vše je úkolem, který musí splnit správně stanovená a vyměřená daň. Je to zásah státu do ekonomiky, ten musí být systémový a vést k předem stanovenému cíli. Vysoká úroveň zdanění může omezovat ekonomickou aktivitu a narušovat tržní mechanismus.

Křivku klesajícího mezního užitku daní se zvyšujícím se daňovým zatížením znázorňuje obrázek č. 1: Čistý přínos zdanění. <sup>20</sup> „Zatímco při nízkém stupni daňového zatížení může při dalším zvýšení daní vláda poskytovat větší množství záslužných statků či sociálně potřebných programů, a tím zvyšovat celkový blahobyt země, při překročení určité úrovně daňové zátěže odnímá prostředky soukromému sektoru a celkový užitek z daní klesá, marginální užitek se může dostat do záporných hodnot“<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 4.

<sup>21</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 4. ISBN 978-80-7400-005-8.



Graf č. 1: Čistý přínos zdanění <sup>22</sup>

V teoriích se hovoří o dani: „*Daň jako povinnou, zákonem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.*“<sup>23</sup>

„*Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. při každoroční placení daně z příjmu), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).*“<sup>24</sup>

Daně by měly v ekonomice napomáhat veřejným financím plnit tři funkce:

- Alokační,
- Redistribuční,
- Stabilizační.

Alokační funkce daní řeší problematiku investování vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebou.

Redistribuční funkce daní je důležitá proto, že lidé nepovažují rozdělení důchodů a bohatství, vzniklých fungování trhu, za spravedlivé. Vláda prostřednictvím daní ovlivňuje redistribuci

<sup>22</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 4.

<sup>23</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 9. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>24</sup> KUBÁTOVÁ, K., *Daňové teorie a politika*, 1. vydání Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 13. ISBN 80-90275222.

finančních prostředků. Přerozděluje je tak aby se nezvyšovaly rozdíly mezi obyvatelstvem a žádná skupina by nepreferovala na úkor té druhé.

Stabilizační funkce daní zásah vlády do ekonomiky a to prostřednictvím změn daní. Tímto krokem udržuje rovnoměrné tempo růstu ekonomických ukazatelů.<sup>25</sup>

Daně ze spotřeby působí jako daně in rem („na věc“) neboť při jejich nepřímém ukládání nelze zohlednit majetkové, důchodové a sociální poměry poplatníků. Spravedlnost dopadů daní z prodejů a ze spotřeby lze zajišťovat nepřímo sazbami nebo osvobozením.

Zvýše uvedeného jednoznačně plyne potřebnost a opodstatněnost daní, bez kterých by žádný stát nemohl fungovat a uplatňovat své cíle, zájmy a potřeby občanů.

## 2.2 Zákon o spotřebních daních

Jak již bylo řečeno, spotřební daně jsou velmi specifické a členité pro lepší vysvětlení zkoumané problematiky zde budou velmi stručně uvedena některá ustanovení zákona o spotřebních daních.

Zákon o spotřebních daních vychází ze směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení Směrnice 92/12/EHS.<sup>26</sup> Spotřební daně byly zavedeny do české daňové soustavy k 1. 1. 1993 a to zákonem č. 587/1992 Sb. Do této doby prováděly správu spotřebních daní Finanční úřady a Finanční ředitelství. K 1. 1. 2004 byla správa spotřebních daní svěřena do správy Celní správě České republiky. Celní správa vždy plnila v novodobé historii České republiky poměrně významnou úlohu, a to jak uniformovaného bezpečnostního sboru, tak správního orgánu, jehož hlavní cíle byly převážně orientovány do oblasti fiskální a ochranné. Celní správa ČR patří k dlouholetým členům Světové celní organizace a tím významnou měrou přispívá k lepší komunikaci s ostatními celními správami po celém světě. Spolupráce je potřebná a nutná při odhalování nelegálních obchodů a při zavádění společných bezpečnostních a ochranných opatření. Celní správa dostala kompetence k spotřebním daním zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Tato změna neměla vliv na předmět daně, byly zavedeny nové procesní postupy, které přinesly vyšší efektivitu pro samotnou správu daní.

---

<sup>25</sup> KUBÁTOVÁ, K., *Daňové teorie a politika*, 1. vydání Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 16. ISBN 80-902752-2-2.

<sup>26</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 161. ISBN 978-80-247-3800-0.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních upravuje správu spotřebních daní následujícím způsobem.

Předmět úpravy v § 1 podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků. Tyto výrobky jsou v zákoně pojmenovány jako vybrané výrobky. Je zde uveden způsob značení a prodeje tabákových výrobků a způsob značení minerálních olejů. Správu daní vykonávají celní orgány příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně.<sup>27</sup>

Daňové území § 2 Daňovým územím se rozumí území České republiky. Státy Evropské unie mají společné celní území, nikoliv však daňové. To v praxi znamená, že v každém členském státě mají různé výše daní. Výběr spotřebních daní je příjem pro státní pokladnu České republiky. Daňovým územím Evropského společenství je území stanovené směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008. Třetí zemí jsou země mimo daňové území Evropského společenství. Zde je potřeba věnovat pozornost na jakém území se vybrané výrobky nacházejí z pohledu vzniku daňové povinnosti.<sup>28</sup>

Vymezení pojmů § 3 Dovozem se rozumí vstup vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství. Režimem s podmíněným osvobozením od cla kterýkoliv ze zvláštních režimů stanovených nařízením Rady, kterým se vydává celní kodex Společenství. Jedná se o vybrané výrobky dočasně uskladněné, nebo umístěné svobodná celní pásma nebo svobodné celní sklady. Podmíněným osvobozením od daně odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků, na něž se nevztahuje režim s podmíněným osvobozením od cla, do volného daňového oběhu. Tímto ustanovením byla dána možnost daňovým subjektům větší prostor k manipulaci s vybranými výrobky, pro správce daně je to, však problematický úsek, kde často dochází k porušení zákona. Tímto režimem je odložená daňová povinnost daň přiznat a zaplatit, co nejbližší k vlastní spotřebě vybraných výrobků. V praxi to znamená, že daňový subjekt má povinnost podat daňové přiznání nejpozději k 25 dni následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období.<sup>29</sup>

Daňovým skladem je to místo na daňovém území České republiky, kde jsou vybrané výrobky dle zákona vyráběny, skladovány, zpracovávají, přijímají a odesílají. Provozovatelem

---

<sup>27</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 163. ISBN 978-80-247-38000.

<sup>28</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 163. ISBN 978-80-247-38000.

<sup>29</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 163. ISBN 978-80-247-38000.

daňového skladu je právnické nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení provozovat daňový sklad. Povolení vydávají v působnosti celní ředitelství a rovněž provádějí kontrolní činnost, zda jsou plněny podmínky uvedené v povolení.<sup>30</sup>

Plátce daně § 4 plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba, která poskytla zajištění při dopravě, uvedla do volného oběhu, skladuje, dopravuje, je daňovým zástupcem, jejíž jménem byly vybrané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu. Z této formulace jednoznačně vyplývá, že výše uvedené subjekty, jsou povinny kontrolním orgánům prokázat nabytí vybraných výrobků ať s daní či bez daně. Pokud by tyto subjekty nebyly schopny prokázat nabytí, vystavují se nebezpečí, že budou správcem daně označeni jako plátce daně se všemi povinnostmi. Nutné je si položit otázku, zda bude pohledávka splněna a jaká bude její dobytost.<sup>31</sup>

Prokázání zdanění vybraných výrobků § 5 na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem prodeje či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených. Náležitosti předložených dokladů jsou častým problémem, který se v praxi vyskytuje.<sup>32</sup>

Předmět daně § 7 jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené. Následné ustanovení jednotlivých paragrafů upravují vznik daňové povinnosti daň přiznat a zaplatit, je vymezeno zdaňovací období, daňové přiznání a splatnost daně, zajištění daně, povolení ručitele, oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků.<sup>33</sup>

Elektronický průvodní doklad § 26 řeší problematiku elektronického průvodního dokladu, jeho manipulací a náležitosti.

V následujících paragrafech jsou ustanovení, která dávají celním ředitelstvím a celním úřadům jako správcům daně možnost provádět kontrolní činnost.

Celní úřad je oprávněn § 41 nařídit plátcí nebo uživateli provedení inventarizace ve lhůtě stanovené celním úřadem. Celní orgány mají možnost zastavovat dopravní

---

<sup>30</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 163-4. ISBN 978-80-247-3800-0.

<sup>31</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 164. ISBN 978-80-247-38000.

<sup>32</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 165. ISBN 978-80-247-38000.

<sup>33</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 165. ISBN 978-80-247-38000.

prostředky nebo kontrolovat převážené zboží. Kontroly mohou být prováděny v provozovnách a daňových skladech. Jedná se o nepostradatelný nástroj, který správce daně má minimalizaci podloudné výroby, prodeje a distribuce vybraných výrobků.<sup>34</sup>

§ 42 opravňuje celní orgány zajištění, propadnutí a zabrání vybraných výrobků a dopravních prostředků. Při provádění kontrolní činnosti správce daně využívá oprávnění daná zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád zejména § 80 místní šetření, § 85 daňová kontrola.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 182. ISBN 978-80-247-3800-0.

<sup>35</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 183. ISBN 978-80-247-3800-0.

### 2.2.1 Daň z minerálních olejů

Předmětem daně z minerálních olejů jsou minerální oleje uvedené v § 45 zákona o spotřebních daních. Pro lepší přehled jsou údaje zpracovány do tabulky.

| <b>Předmět daně</b>                                                                                                                                                     | <b>Sazba daně</b> | <b>Základ daně</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------|
| Motorové benzíny, ostatní benzíny a letecké pohonné hmoty benzínového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně, kód nomenklatury 2710       | 12 840 Kč         | 1000 l při 15° C   |
| Motorové a technické benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzínového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l, kód nomenklatury 2710 | 13 710 Kč         | 1000 l při 15° C   |
| Střední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. 1 písm. b), kód nomenklatury 2710                                                                                  | 10 950 Kč         | 1000 l při 15° C   |
| Těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c), kód nomenklatury 2710                                                                                                    | 472 Kč            | Tuna hmotnosti     |
| Odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d) kód nomenklatury 2710                                                                                                         | 660 Kč            | 1000 l při 15° C   |
| Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e), kód nomenklatury 2711                                                                                               | 3 933 Kč          | Tuna hmotnosti     |
| Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f), kód nomenklatury 2711                                                                                               | 0 Kč              | Tuna hmotnosti     |
| Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g), kód nomenklatury 2711                                                                                               | 1 290 Kč          | Tuna hmotnosti     |

Tabulka č. 1: Daň z minerálních olejů<sup>36</sup>

<sup>36</sup> § 48 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

### 2.2.2 Daň z lihu

Předmětem daně je líh (etanol) získaný destilací nebo jiným oddělením ze zkvašených cukerných roztoků pocházejících ze škrobnatých nebo cukerných surovin obsahujících líh kvasný. Destilací nebo jiným oddělením ze zkvašených roztoků pocházejících z celulózy.<sup>37</sup>

| Předmět daně                                                                                                 | Sazba daně | Základ daně                 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----------------------------|
| Lích obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207                                             | 28 500 Kč  | Hektolitr etanolu při 20° C |
| Lích obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou destilátu z pěstitelského pálení | 28 500 Kč  | Hektolitr etanolu při 20° C |
| Lích obsažený v destilátech ovocných z pěstitelského pálení, kód nomenklatury 2208                           | 14 300 Kč  | Hektolitr etanolu při 20° C |
| Lích obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury                                         | 28 500 Kč  | Hektolitr etanolu při 20° C |

Tabulka č. 2: Daň z lihu<sup>38</sup>

### 2.2.3 Daň z piva

| Kód nomenklatury | Sazba daně v Kč/ hektolitr za každé celé procento extraktu původní mladiny |                                                      |                             |                             |                               |                               |
|------------------|----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
|                  | Základní Sazba                                                             | Snížené sazby pro malé nezávislé pivovary            |                             |                             |                               |                               |
|                  |                                                                            | Velikostní skupina podle výroby v hektolitrech ročně |                             |                             |                               |                               |
|                  |                                                                            | Do 10 000 včetně                                     | nad 10 000 do 50 000 včetně | nad 50 000 o 100 000 včetně | nad 100 000 do 150 000 včetně | nad 150 000 do 200 000 včetně |
| 2203, 2206       | 32,00 Kč                                                                   | 16,00Kč                                              | 19,20 Kč                    | 22,40 Kč                    | 25,60 Kč                      | 28,80 Kč                      |

Tabulka č. 3: Daň z piva<sup>39</sup>

<sup>37</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 191. ISBN 978-80-247-3800-0.

<sup>38</sup> § 70 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

<sup>39</sup> § 85 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

### 2.2.4 Daň z vína a meziproduktů

Předmětem daně z vína a meziproduktů jsou vína a fermentované nápoje a meziprodukty uvedené pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, které obsahují více než 1,2 % objemových alkoholu nejvýše však 22 % objemových alkoholu.<sup>40</sup>

| Předmět daně                    | Sazba daně | Základ daně |
|---------------------------------|------------|-------------|
| Šumivá vína podle § 93 odst. 2  | 2 340,- Kč | hektolitr   |
| Tichá vína podle § 93 odst. 3   | 0 Kč       | hektolitr   |
| Meziprodukty podle § 93 odst. 4 | 2 340,- Kč | hektolitr   |

Tabulka č. 4: Daň z vína a meziproduktů<sup>41</sup>

### 2.2.5 Daň z tabákových výrobků

Předmětem daně jsou, tabákové výrobky se pro účely zákona rozumí cigarety, doutníky, cigarill a tabák ke kouření.

| Předmět daně       | Sazba daně     |            |                             | Základ daně |
|--------------------|----------------|------------|-----------------------------|-------------|
|                    | Procentní část | Pevná část | minimální                   |             |
| Cigarety           | 28 %           | 1,07 Kč    | Celkem nejméně však 2,01 Kč | kus         |
| Doutníky, cigarill |                | 1,15 Kč    |                             | kus         |
| Tabák ke kouření   |                | 1 340,- Kč |                             | kilogram    |
| Ostatní tabák      |                | 1 340,- Kč |                             | kilogram    |

Tabulka č. 5: Daň z tabákových výrobků<sup>42</sup>

U této daně je specifikum při výpočtu daně u cigaret, sazba daně je kombinací pevné sazby za jeden kus cigarety a procentní sazby ceny pro konečného spotřebitele. Výše daně se vypočítá jako součet – součinu procentní části sazby daně a ceny pro konečného spotřebitele těchto cigaret dělený stem a součinu pevné sazby daně a počtu kusů. Cenou pro konečného spotřebitele se rozumí nejrozšířenější cena, která je stanovena podle prodeje

<sup>40</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 195. ISBN 978-80-247-38000.

<sup>41</sup> § 96 zákona 353/2003 Sb., o spotřebních daních

<sup>42</sup> § 104 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

tabákových nálepek u celního úřadu Kolín za předchozí kalendářní rok. Cena je uvedena na tabákové nálepce a zákon zakazuje prodávat cigarety konečnému spotřebiteli za cenu nižší nebo vyšší. Další specifikum je povinnost značit tabákové výrobky nálepkou. Značení podléhají všechny tabákové výrobky dovezené na daňovém území České republiky a na tabákové výrobky vyrobené na daňovém území České republiky, mimo stanovené výjimky. U každé oblasti spotřebních daní, které jsou uvedeny v předchozích stránkách, upravují procesní postupy a doplňují první část v oblastech vzniku povinnosti zaplatit daň, osvobození od daně, dopravy, prokazování zdanění.<sup>43</sup>

### **Prodej lihovin a tabákových výrobků**

V této části jsou jasně stanoveny pravidla, kde lze a za jakých podmínek prodávat lihoviny a tabákové výrobky. Je zde definován stánek, mobilní prodejna. Následující paragraf zakazuje prodej lihovin a tabákových výrobků na stáncích a tržnicích. Prodej lihovin a tabákových výrobků na sportovních a kulturních podnicích, včetně tanečních zábav a diskoték je osoba povinna oznámit písemně příslušný celní úřad 3 pracovní dny před konáním takového podniku. Další ustanovení stanoví, kdo může provádět kontrolní činnost v oblasti prodeje, značení vybraných výrobků. Jedná se o tyto orgány – celní úřady a celní ředitelství, územní finanční úřady, Česká obchodní inspekce, Státní zemědělská a potravinářská inspekce, živnostenské úřady.<sup>44</sup>

### **Značkování a barvení minerálních olejů**

Vymezení pojmů značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Značkováním a barvením vybraných minerálních olejů se rozumí rovnoměrné přimíchávání značkovací látky a barviva do těch olejů. Druh značkovací látky a druh barviva, jejich minimální množství v 1 litru značkových a barvených minerálních olejů je stanoveno prováděcím předpisem. Je zde definován předmět daně barvení značení, přes podmínky nakládání s těmito minerálními oleji až po vydávání povolení k barvení a značkování. Rovněž jsou zde uvedeny některé minerální oleje a to od definování předmětu daně značkování, přes podmínky nakládání s těmito minerálními oleji až po vydávání povolení ke značkování.<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 197. ISBN 978-80-247-3800-0.

<sup>44</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 201. ISBN 978-80-247-3800-0.

<sup>45</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 202. ISBN 978-80-247-3800-0.

## Správní delikty

Zde je pojednáváno o přestupcích a správních deliktech v oblasti daní z tabákových výrobků. Je zde definováno, jaké jednání je považováno za porušení zákona. Přestupku se dopustí tím, že na daňovém území České republiky nabude tabákové výrobky, které nejsou značeny platnou tabákovou nálepkou. Správního deliktu se dopustí právnická osoba, nebo fyzická osoba podnikatel. Za přestupek fyzické osoby lze uložit pokuty až do výše 150 000 Kč. U správních deliktů je rozsah protiprávního jednání uveden podrobněji množství a výše sankcí se různá jejich výše může dosáhnout až od 50 000 - 50 000 000,- Kč.<sup>46</sup> Ve společných závěrečných ustanoveních jsou obsažena společná, přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení. U každé právní normy je velmi důležité seznámit se s touto částí, jelikož pro praktický výkon tyto pokyny důležité je zcela nepostradatelná.<sup>47</sup>

## 2.3 Význam spotřebních daní z hlediska příjmů státního rozpočtu

Počátek Spotřebních daní v České republice byl zahájen od 1. 1. 1993 a to zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních tehdy spravovaly spotřební daně finanční ředitelství a místně příslušné finanční úřady. K 1. 1. 2004 převzala správu spotřebních daní Celní práva České republiky. Vstupem České republiky do Evropské unie, kdy byly zrušeny kontroly na státních hranicích, se spotřební daně staly stěžejní činností celní správy. Za tuto dobu statistické údaje ukazují, že spotřební daně dle výše inkasa se zařadily mezi významné zdroje státního rozpočtu České republiky, kde mají významné místo. Lze tedy říci, že se jedná o nosné daně. Správce daně musí průběžně analyzovat vývoj ve všech fázích daňového řízení a zavádět efektivní opatření, která zajistí stálou výši inkasa spotřební daně do státní pokladny.<sup>48</sup>

Vývoj daňových sazeb v České republice ve vztahu k minimálním sazbám platných v Evropské unii. Na základě zákona č. 292/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003Sb., o spotřebních daních byly s účinností od 1. 1. 2009 do předmětu daně z minerálních olejů zavedeny přesné definice směsi minerálních olejů. Podle předpokládaného způsobu použití

---

<sup>46</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 206. ISBN 978-80-247-3800-0.

<sup>47</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 207. ISBN 978-80-247-3800-0.

<sup>48</sup> KUBÁTOVÁ, K., *Daňové teorie a politika*, 1. vydání Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 45. ISBN 80-902752-2-2.

u pohonných hmot E 95, E85 pro vznětové a zážehové motory vznikla plátcí spotřební daně nárok na vrácení daně. Tyto pohonné hmoty jsou používány v rámci pilotních projektů technologického vývoje ekologicky příznivější palivové směsi a jsou od spotřební daně osvobozeny.

Zákon č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010, přinesl s účinností od 1. 1. 2010 a od 1. 2. 2010 dosud nejrozsáhlejší změny sazeb spotřebních daní od roku 2004. Změny se dotkly všech druhů vybraných výrobků s výjimkou vína a meziproductů.

U minerálních olejů byla sazba daně z bezolovnatých motorových benzínů a jejich směsí ve výši 11 840 Kč/ 1 000 l nahrazena sazbou **12 840 Kč/1 000 l** a sazba daně z motorové nafty a jejich směsí ve výši 9 950 Kč/ 1 000 l nahrazena sazbou **10 950 Kč / 1 000 l**. U směsné nafty tj. směsi minerálních olejů s metylestery řepkového oleje pak ze 6 866 Kč/1 000 l na **7 665 / 1 000 l**.

U lihu došlo ke zvýšení základní sazby spotřební daně z 26 500 Kč/hl etanolu na **28 500 Kč/hl** etanolu a daně z lihu obsaženého v destilátech z pěstelského pálení z 13 300 Kč/hl na **14 300 Kč/hl** etanolu. Základní sazba daně z piva se zvýšila z 24 Kč/hl na každé procento extraktu původní mladiny na 32 Kč na každé celé procento extraktu původní mladiny. V nejmenší velikostní skupině podle výroby piva v hektolitrech ročně u malých nezávislých pivovarů se zvýšila sazba 12 Kč/ hl na **16 Kč/hl**. V ostatních velikostních skupinách malých nezávislých pivovarů na **19,20 Kč/hl, 22,40 Kč/hl, 25,60 Kč/hl**.

U tabákových výrobků, s výjimkou doutníků a cigarill, došlo ke změně sazeb daně s ohledem na přechodné období stanovené v § 118 zákona o spotřební dani, který upravuje maximálně povolené množství odebraných tabákových nálepek při změně sazby daně. U cigaret došlo ke zvýšení pevné části sazby daně z 1,03 Kč/ks na **1,07 Kč/ks** a normální sazby daně z 1,92 Kč/ks na **2,01 Kč/ks**. Cena cigaret pro konečného spotřebitele nejprodávanejší cenové kategorie, která se stanovuje na základě § 103 odst. 4 zákona č. 253/2004 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, činí na rok 2011 – 63,00 Kč (rok 2009 59,00 Kč)

Sazba daně z tabáku ke kouření a z ostatního tabáku byla zvýšena z 1 280 Kč/kg na **1 340 Kč/kg**.<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> Intranet celní správy odbor 24 vlastní úprava

V současné době jsou členské země Evropské unie v rámci procesu postupné harmonizace v oblasti nepřímých daní povinny se řídit následujícími směrnici určující minimální sazby spotřební daní:

- Směrnicí Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, stanovuje minimální sazby daně z energetických produktů a elektrické energie v závislosti na účelu použití,
- Směrnicí Rady 92/84/EHS o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů – upravuje minimální sazby daně z alkoholu alkoholických nápojů, tj. piva, z vína, z meziproductů a etylalkoholu (v návaznosti na směrnici Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů upravuje obecný režim harmonizace), s cílem zachovat tradiční domácí výrobu ovocných destilátů získal ČR trvalou výjimku na spotřební daň z lihu u pěstelského pálení umožňující aplikovat sníženou sazbu daně ve výši 50% standardní sazby,
- Směrnicí Rady 2002/10/ES, kterou se mění směrnice 92/79/EHS 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků,

Směrnice Rady 2010/12/EU, která je o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/80/ES. Na základě tohoto právního aktu dojde k dalšímu zvýšení stanovených minimálních sazeb spotřebních daní z tabákových výrobků. Směrnice zpřesňuje definici doutníků a ostatního tabáku (daní bude podléhat i „tabák na vykuřování skleníků“) a nahrazuje pojem nejžádanější cenová kategorie tím, že minimální požadavek týkající se valorické daně by se měl vztahovat k vážené průměrné maloobchodní prodejní ceně. Cílem směrnice je současně sblížit minimální výše daně u jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret s minimální výši platnou pro cigarety. Od 1. 1. 2014 by celková spotřební daň z cigaret měla činit 60% vážené průměrné maloobchodní ceny cigaret propuštěných ke spotřebě, přičemž nesmí být nižší než 90 EUR/1000ks cigaret bez ohledu na váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu. Tohoto příkladu je zřejmé jak organizuje a řídí oblast spotřebních daní Evropská unie. Pro každoroční přepočtení minimálních sazeb na cizí měnu používají členské státy, které nepřijaly euro, kurz platný k prvnímu pracovnímu dni měsíce října předchozího roku zveřejněný v Úředním věstníku Evropských společenství (pro rok 2011). Vzhledem k závazkům vůči Evropské unii musí být sazby spotřební daně v souladu s požadavky EU. Relativně nejmenší rozdíl mezi minimální sazbou daně požadovanou EU a sazbou platnou ČR je patrný u daně z cigaret. Tato sazba je nejvíce citlivá na výkyvy posilování či oslabování kurzu české koruny k euru a je nejčastěji předmětem

legislativních změn. Lze tedy očekávat další zvyšování sazeb daně z cigaret. <sup>50</sup> Vývoj změn sazeb spotřební daně je uveden v příloze č.1.

| Vybrané výrobky                 | Měrné jed. | Min. sazba SD dle EU   | Platné sazby SD v ČR |                   |                     |                   |
|---------------------------------|------------|------------------------|----------------------|-------------------|---------------------|-------------------|
|                                 |            |                        | Od 1. 1. 2009        |                   | Od 1. 1. 2010       |                   |
|                                 |            |                        | Kč                   | EUR <sup>51</sup> | Kč                  | EUR <sup>52</sup> |
| Benzín olovnatý                 | 1000 l     | 421                    | 13 710               | 559               | 13 710              | 539               |
| Benzín bezolov.                 | 1000 l     | 359                    | 11 840               | 483               | 12 840              | 505               |
| Motorová nafta                  | 1000 l     | 302(330) <sup>53</sup> | 9 950                | 406               | 10 950              | 431               |
| Lehký topný ol.                 | 1000 l     | 21                     | 9 950                | 406               | 10 950              | 431               |
| Těžký topný ol.                 | Tuna       | 15                     | 472                  | 19                | 472                 | 19                |
| Zkap. Plyn PHM                  | Tuna       | 125                    | 3 933                | 160               | 3 933               | 155               |
| Lih, lihoviny, dest.            | hl         | 550                    | 26 500               | 1 081             | 28 500              | 1 121             |
| Lih pěst. Pálení                | hl         | 275                    | 13 300               | 543               | 14 300              | 563               |
| Pivo (% extraktu) <sup>54</sup> | hl         | 0,748                  | 24                   | 0,979             | 32                  | 1,259             |
| Vína tichá                      | hl         | 0                      | 0                    | 0                 | 0                   | 0                 |
| Vína šumivá                     | hl         | 45                     | 2 340                | 95                | 2 340               | 92                |
| Cigarety                        | 1000ks     | 64 (90) <sup>55</sup>  | 1 920                | 78                | 2 010 <sup>56</sup> | 79                |
| Doutníky, cigarilos             | 1000ks     | 11 (12) <sup>57</sup>  | 1 150                | 47                | 1 150               | 45                |
| Tabák ke kouření                | Kg         | 32 (40) <sup>58</sup>  | 1 280                | 52                | 1 340               | 53                |
| Ostatní tabák                   | Kg         | 20 (22)                | 1 280                | 52                | 1 340               | 53                |

Tabulka č. 6 : Vývoj sazeb spotřební daně k minimálním sazbám spotřební daně dle EU  
Zdroj: Portál EU, zákon č.353/2003 Sb.

Rozdílnost v daňových sazbách vede spotřebitele k vyhledání zemí, kde je levněji např. benzínová turistika. Velký rozdíl v daňových sazbách je velmi dobrým prostředím pro vznik a existenci daňových úniků.

### 2.3.1 Porovnání příjmů inkasa spotřební daně

V letech 2004 až 2010 rostly příjmy ze spotřebních daní vysokým meziročním tempem. Nejvyšší daňový výnos od převzetí správy spotřebních daní CS ČR byl realizován v roce 2007 (viz tabulka č. 7), kdy došlo k výraznému nárůstu inkasa daně z tabákových

<sup>50</sup> Portál EU, zákon č.353/2003 Sb.

<sup>51</sup> Platný kurz pro rok 2009: 24,513 Kč/EUR

<sup>52</sup> Platný kurz pro rok 2010: 25,420 Kč/EUR

<sup>53</sup> Od 1. 1. 2010

<sup>54</sup> Základní nebo minimální sazba

<sup>55</sup> Od 1. 1. 2014

<sup>56</sup> Od 1. 2. 2010

<sup>57</sup> Od 1. 1. 2011

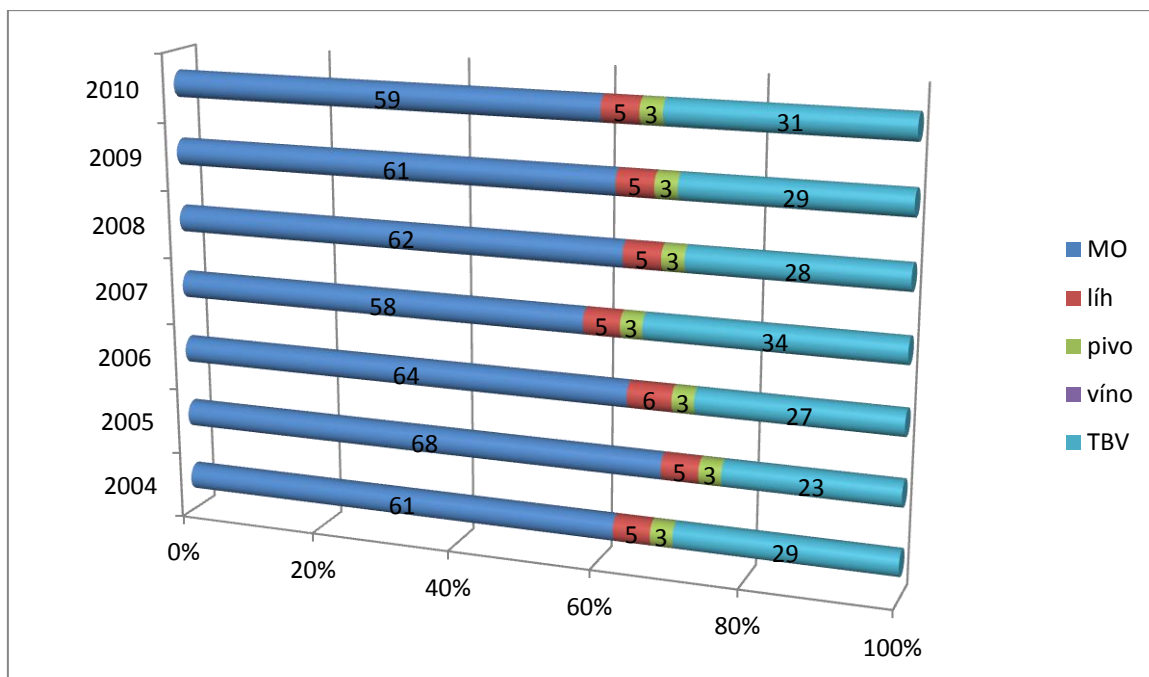
<sup>58</sup> Od 1. 1. 2011, 47 EUR od 1. 1. 2013, 54 EUR od 1. 1. 2015, 60 EUR od 1. 1. 2018

výrobků v důsledku předzásobení před zvýšením sazeb této daně na úroveň odpovídající směrnicím Evropské unie od 1. 1. 2008. Tato skutečnost se následně odrazila v nižším výběru daně z tabákových výrobků a poklesu celkového inkasa spotřební daně v roce 2008. Na zvyšování inkasa spotřebních daní působila od roku 2004 řada faktorů, přičemž k nejvýznamnějším patřil vstup České republiky do Evropské unie a s tím související zintenzivnění obchodní výměny zboží s členskými státy EU včetně nárůstu kamionové přepravy přes území ČR spojené s růstem spotřeby pohonných hmot. Další skupinou faktorů byla opatření administrativního charakteru, zejména zvýšení sazeb spotřebních daní u všech druhů vybraných výrobků s výjimkou piva, vína a meziproduktů přijetím zákona č. 353/2003 Sb., s účinností od 1. 1. 2004 a postupné navyšování sazeb spotřební daně z tabákových výrobků z důvodu nutnosti přizpůsobení se minimálním sazbám spotřebních daní z tabákových výrobků platným v Evropské unie. Jedním z nejvýznamnějších opatření, která přispěla k nárůstu inkasa spotřebních daní, bylo zavedení kolkování lihovin od 1. 7. 2005. V neposlední řadě se na vyšším výběru spotřebních daní podílela efektivní správa spotřebních daní zavedením institutu daňových skladů, režimu podmíněného osvobození od daně, zajištění daně apod. a cílená a systémově zaměřená kontrolní činnost celních orgánů vedoucí k omezení vzniku daňových úniků.

| Rok  | Inkaso SD v mil. Kč |       |         | Meziroční<br>vývoj | Meziroční<br>přírůstek/úbytek |       | Přírůstek/úbytek<br>oproti r. 2004 |       |
|------|---------------------|-------|---------|--------------------|-------------------------------|-------|------------------------------------|-------|
|      | CS                  | DS    | celkem  |                    | v mil. Kč                     | v %   | v mil. Kč                          | v %   |
| 2004 | 85 877              | 9 963 | 95 841  | 113,9%             | 11 662                        | 13,9% | x                                  | x     |
| 2005 | 110 449             | 42    | 110 491 | 115,3%             | 14 650                        | 15,3% | 14 650                             | 15,3% |
| 2006 | 119 535             | 0     | 119 535 | 108,2%             | 9 044                         | 8,2%  | 23 694                             | 24,7% |
| 2007 | 138 939             | 9     | 138 947 | 116,2%             | 19 412                        | 16,2% | 43 106                             | 45,0% |
| 2008 | 132 998             | 9     | 133 007 | 95,7%              | -5 941                        | -4,3% | 37 166                             | 38,8% |
| 2009 | 131 039             | 28    | 131 067 | 98,5%              | -1 940                        | -1,5% | 35 226                             | 36,8% |
| 2010 | 138 261             | 6     | 138 268 | 105,5%             | 7 201                         | 5,5%  | 42 427                             | 44,3% |

Tabulka č. 7 : Vývoj celkového inkasa spotřebních daní v letech 2004 - 2010,

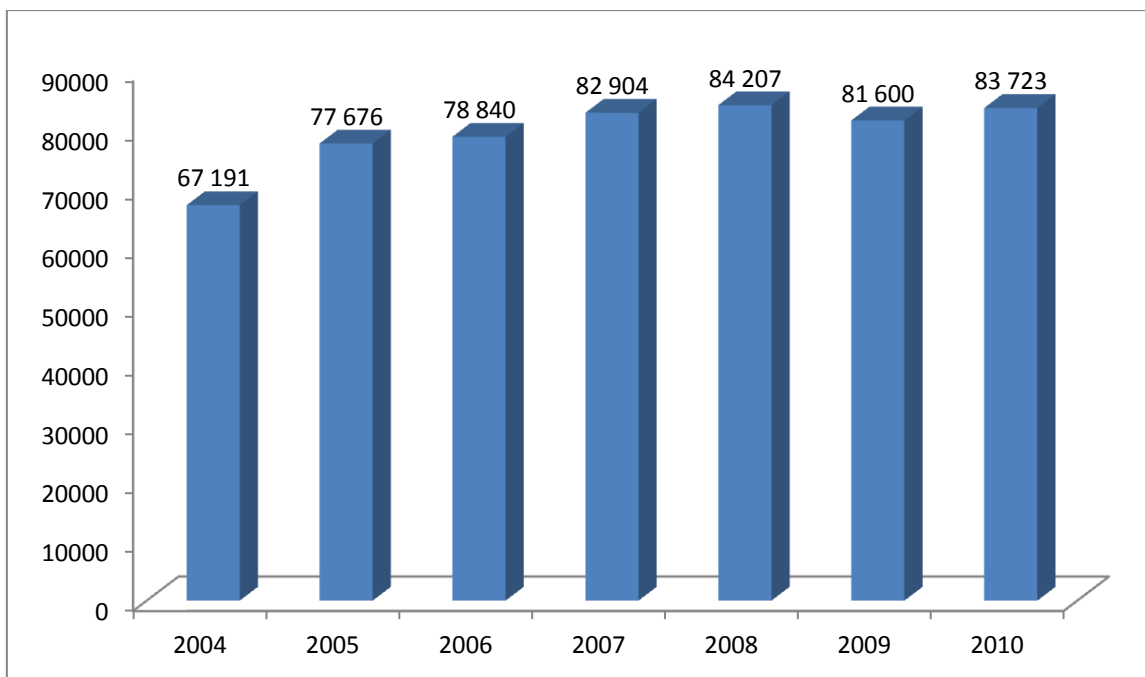
Zdroj: odbor 24 GRČ vlastní úprava



Graf č. 2 : Vývoj inkasa spotřebních daní a jeho struktury v letech 2004 – 2010

Zdroj: Intranet celní správy odbor 24, vlastní úprava

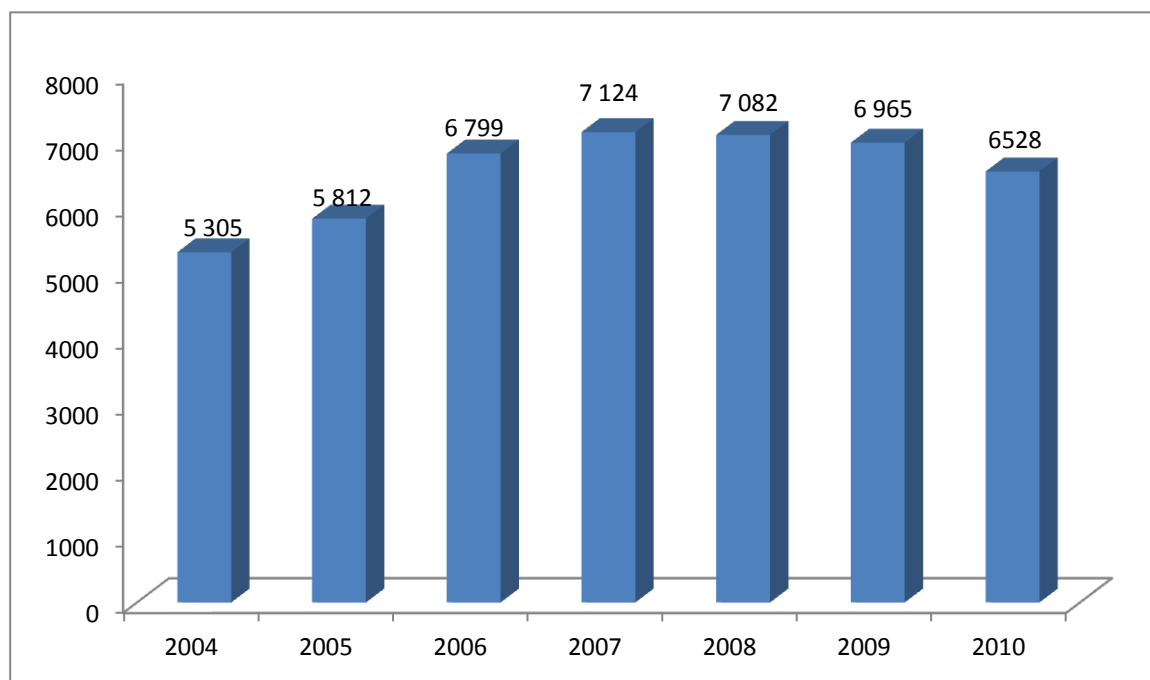
Ve výše uvedeném grafu je znázorněna struktura inkasa spotřebních daní dle jednotlivých komodit v uvedeném období za celou Českou republiku. Mezi nosné daně bezesporu patří daň z minerálních olejů a tabákových výrobků. Poslední příčka, ve skladbě dle jednotlivých daní patří dani z vína a meziproduktů. Jednoznačně zde je znázorněna vyrovnanost spotřeby nosných daní, které jsou pro celkové inkaso spotřební daně do státního rozpočtu nejvýznamnější.



Graf č. 3 : Vývoj inkasa (v mil. Kč) daně z minerálních olejů v letech 2004 – 2010

Zdroj: Intranet Celní správy odbor 24 vlastní úprava

V grafu č. 2 je znázorněn podíl daně z minerálních olejů, která se dlouhodobě řadí mezi nejvýznamnější položky příjmů ze spotřebních daní na celkovém inkasu spotřební daně v České republice. Celkové příjmy z této daně mají v celku vyrovnané konečné inkaso. Největší výběr, byl zaznamenán v roce 2008 oproti tomu, došlo poprvé od roku 2004 k poklesu výběru daně z minerálních olejů a to v roce 2009. Přes navýšení sazeb daně u benzínu, motorové nafty a směsných paliv s účinností od 1. 1. 2010 však nebylo dosaženo úrovně roku 2008. Opět se v praxi prokázalo, že zvýšené daňové zatížení nepřinese větší výši inkasa daně do státní pokladny. Srovnáme-li výši spotřební daně u pohonných hmot v jednotlivých členských státech Evropské unie, nacházela se ČR podle údajů Evropské komise z června 2010 na 6. místě v míře zdanění motorové nafty a 14. místě v míře zdanění automobilového benzínu. Při porovnání se sousedními zeměmi měly vyšší spotřební daň u benzínu SRN a Slovensko motorová nafta, měla nižší sazbu než v ČR. Tento fakt měl praxi vliv na pokles poptávky tranzitních dopravců a rovněž obyvatel příhraničních oblastí, kteří upřednostňovali nákup těchto komodit v okolních zemích. Tato situace zároveň vytvářela prostor pro možné daňové úniky.

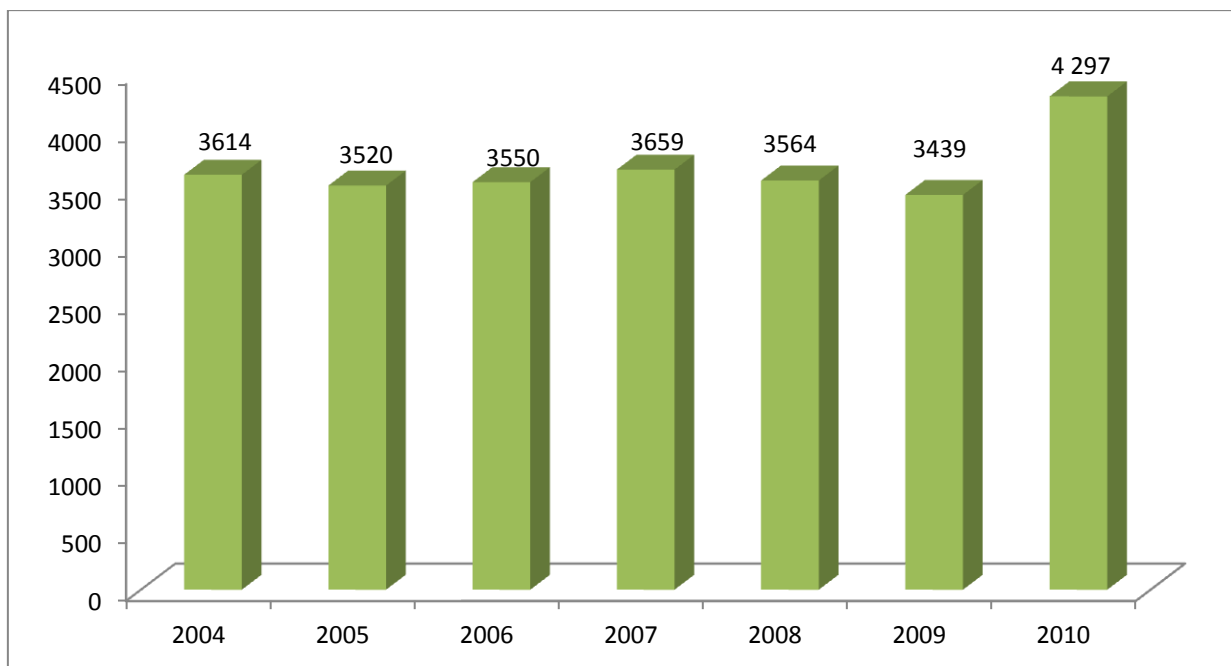


Graf č. 4: Vývoj inkasa (v mil. Kč.) daně s lihu v letech 2004 – 2010

Zdroj: Intranet Celní správy odbor 24 vlastní úprava

Ve výše uvedeném grafu je znázorněn vývoj celkového inkasa spotřební daně z lihu ve sledovaném období za celou Českou republiku. Od 1.1.2004 kdy přešla správa spotřebních daní do kompetence Celní správy ČR, došlo k výraznému navýšení konečného inkasa spotřební daně z lihu. Jak je patrné z grafu, od roku 2005 do roku 2007 rostlo inkaso daně z lihu vysokým tempem při nezměněné výši sazeb daně, k čemuž přispěla řada opatření realizována k zamezení vzniku daňových úniků včetně zavedení kolkování lihovin. Na snížení celkového inkasa v roce 2009 a v roce 2010 ovlivnilo několik proti sobě působících níže uvedených faktorů:

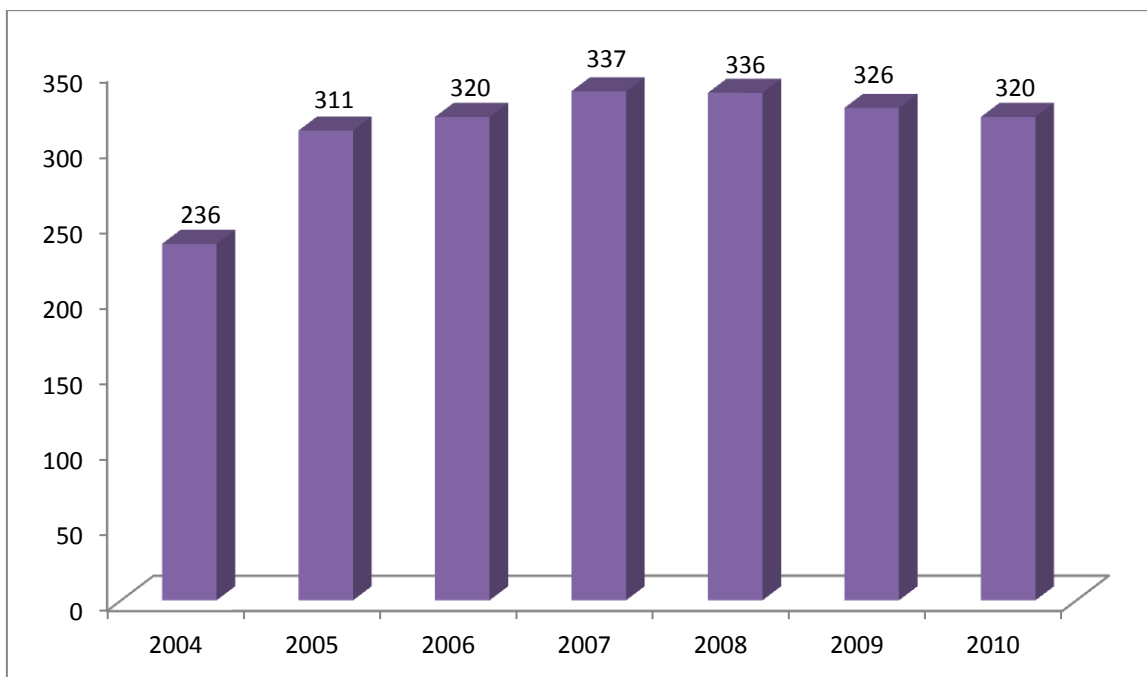
- Předzásobení před zvýšením sazeb daně z lihu k 1. 1. 2010,
- Pokles příjmů z pěstelského pálení v důsledku neúrody ovoce,
- Změna spotřebitelského chování dle údajů Českého statistického úřadu spotřeba lihovin klesla na 8,1 l na obyvatele za rok, zatím co spotřeba vína vzrostla z 16,5 l na 18,7 l na obyvatele za rok,
- Pokles spotřebitelské poptávky v důsledku zvýšení cen konečných výrobků.



Graf č. 5 : Vývoj inkasa (v mil Kč.) daně z piva v letech 2004 – 2010

Zdroj: Intranet Celní správy odbor 24 vlastní úprava

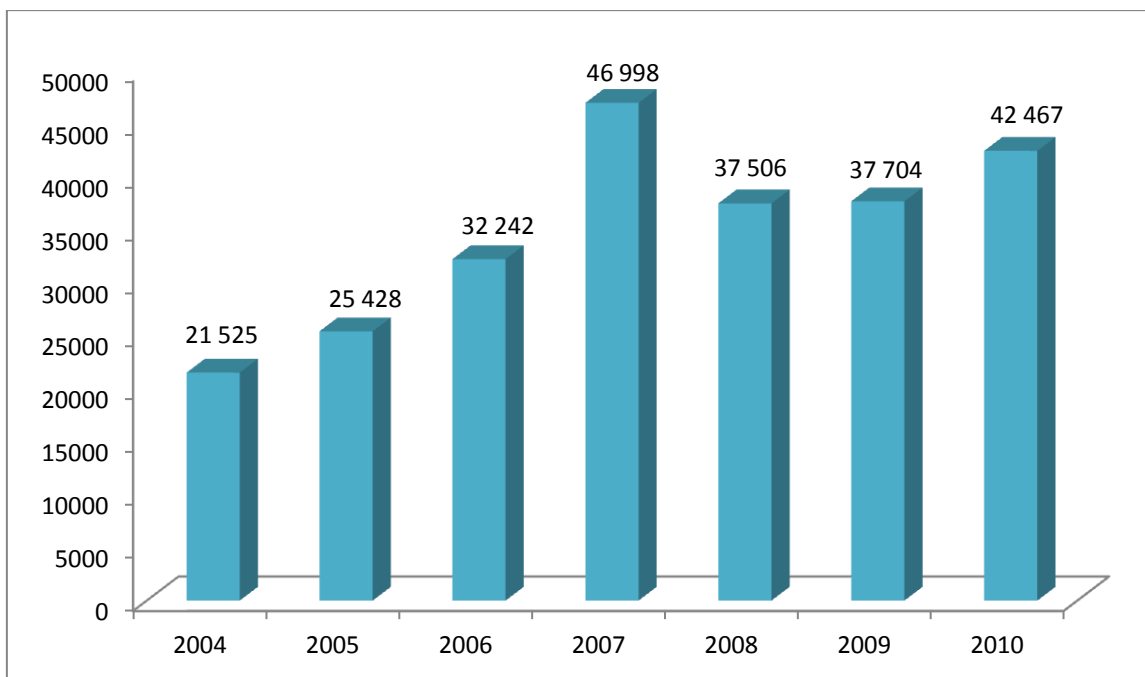
V grafu je znázorněn vývoj celkového inkasa spotřební daně z piva ve sledovaném období za celé území České republiky. Ve sledovaném období, je výše inkasa vyrovnaná, výrazný nárůst je zaznamenán v roce 2010. Tento nárůst inkasa je jednoznačně ovlivněn navýšením sazeb z piva s účinností od 1. 1. 2010. Podle Českého svazu pivovarů a sladoven vyrobily pivovary opět o 8% piva méně. Podle těchto údajů, je to již třetí rok po sobě, kdy sklesla celková produkce piva v České republice. Je to signál k tomu, že inkaso ze spotřební daně z piva v příštích letech zaznamená pokles.



Graf č. 6: Vývoj inkasa (v mil. Kč) daně z vína a meziproduktů v letech 2004 – 2010

Zdroj: Intranet Celní správy odbor 24 vlastní úprava

V tomto grafu je znázorněn vývoj inkasa spotřební daně z vína a meziproduktů ve sledovaném období na celém území České republiky. Podíl daně z vína a meziproduktů na celkových příjmech inkasa spotřební daně je nepatrný. Od roku 2004 do roku 2007 docházelo každoročnímu nárůstu inkasa daně z vína a meziproduktů, od roku 2008 lze naopak sledovat klesající trend vývoje. Kolísání tohoto inkasa spotřební daně nijak neovlivnilo celkové inkaso spotřební daně do státního rozpočtu.



Graf č. 7: Vývoj inkasa (v mil. Kč.) z daně tabákových výrobků v letech 2004 – 2010

Zdroj: Intranet Celní správy odbor 24 vlastní úprava

V tomto grafu je zaznamenán vývoj inkasa spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků ve sledovaném období na celém území České republiky. Výrazný nárůst mezi roky 2004 a 2010 činí téměř 100%. Tato vysoká intenzita růstu inkasa spotřební daně z tabákových výrobků je spojena především s postupným zvyšováním sazeb daně z tabákových výrobků, zejména cigaret, které vyplynulo z nutnosti dosažení minimálních sazeb spotřební daně odpovídajících směrnicím Evropské unie, viz kapitola č. 2. této práce.

### 3 Správa spotřebních daní a daňové řízení

V úvodu je nutné připomenout, že správu spotřebních daní v České republice od 1. 1. 2004 vykonává Celní správa České republiky. Procesním předpisem pro správu spotřebních daní je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jeho účinnost byla k 1. 1. 2011 a tím byla ukončena platnost zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.<sup>59</sup>

*„Výběr daní představuje zásadní způsob, jak si stát tyto peníze opatřuje, a zákon určuje jakým postupem tak činí.“*<sup>60</sup> Uvedený právní předpis tedy upravuje základní procesní instituty, podle kterých postupuje správce daně při své činnosti a zároveň jsou zde stanoveny pravidla pro daňové subjekty. Správce daně v řízení o daních jedná v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmu daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Cílem daňového řízení je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Daňové řízení je provázeno základními zásadami stanovenými v citovaném zákoně.

Daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí.<sup>61</sup> *„Jedná se o tato dílčí řízení dle daňového řádu:*

#### *Nalézací*

1. *Vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně,*
2. *Doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně,*
3. *O řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2*

#### *Při placení daní*

1. *Posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,*
2. *Zajištění daně*
3. *Exekuce*

---

<sup>59</sup>MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 227. ISBN 978-80-247-3800-0.

<sup>60</sup>KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání Olomouc: Anag spol. s.r.o., 2010, s. 13. ISBN 978-80-7163-616-7.

<sup>61</sup>KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání Olomouc: Anag spol. s.r.o., 2010, s. 14. ISBN 978-80-7163-616-7.

4. *O řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodu 1 až 3, o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.*“<sup>62</sup>

Speciální normou pro oblast spotřebních daní je zákon č. 353/2004 Sb., o spotřebních daních, ten rovněž vymezuje správní delikty fyzických a právnických osob, které se týkají porušení povinnosti, v oblasti spotřebních daní. V řízení o správních deliktech podle části šesté postupují celní orgány podle zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, a zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. V souvislosti se správou spotřebních daní má celní správa postavení správního orgánu v řízení při povinnosti značit líh ve spotřebitelském balení vyrobený na daňovém území České republiky nebo na toto území dovezený. Zde je stanoven postup dle zákona č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu, je zde stanoven postup značení lihu, registrační řízení a řešení jiné správní delikty právnických nebo fyzických osob, následné propadnutí, zabránění věci. Zákon č. 676/2004 Sb., je prováděn vyhláškou č.149/2006 Sb., zde je předmětem úpravy vzor, rozměry a ostatní náležitosti ochranné prvky kontrolní pásky, její umístění, způsob evidence.<sup>63</sup>

Dalším předpisem, který upravuje zásady a podmínky výroby a oběhu lihu zákon č. 61/1997 Sb., o lihu. Kvalitativní parametry jednotlivých lihů jsou upraveny prováděcími předpisy k tomuto zákonu (č.141/1997 Sb.). Lihoviny jsou potravinou, a proto je problematika jakosti lihovin předmětem zákona o potravinách.<sup>64</sup>

### 3.1 Postavení daňového řízení v právním systému

#### 3.1.1 Postavení daňového subjektu a správce daně

*„Pokud budeme hodnotit postavení daňového subjektu a správce daně musíme vycházet z jednoznačné nadřazenosti správce daně nad daňovým subjektem. Tato nadřazenost je dána postavením správce daně ve finančněprávním vztahu, kde neexistuje rovné postavení, ale vždy je veřejná moc - stát a veřejná samospráva, která se účastní ve finančně právních*

<sup>62</sup>KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání Olomouc: Anag spol. s.r.o., 2010, s. 592. ISBN 978-80-7163-616.

<sup>63</sup>ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 194. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>64</sup>ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 195. ISBN 978-80-7400-005-8.

*vztazích prostřednictvím svých organizačních jednotek v pozici mocensky nadřízeného subjektu.*“<sup>65</sup> Jedná se tedy o horizontální postavení subjektu. Na druhé straně daňový subjekt adresát mocenského působení může vše, co mu zákon nezakazuje. Daňové subjekty nemají zakotvenou možnost vynutit si plnění svých práv od správce daně už v řízení, které tento zákon upravuje. Tyto možnosti musí uplatnit v jiném řízení. Správce daně má ty kompetence, které jsou dány zákonem, a k jejich plnění realizaci využívá právní prostředky dle své působnosti. Jednoduše řečeno správce daně může jen to, co mu zákon povoluje, umožňuje. Vychází a pohybuje se v mezích stanovených zákonem. Státní moc zastupuje správce daně, který je rovněž vázán respektovat a dodržovat práva daňových subjektů. Zřejmá nerovnost právního vztahu, která je dána zákonem vychází z jasných přesně stanovených kompetencí.<sup>66</sup>

*„Moc využívá právo jako prostředek pro řízení vztahů mezi lidmi ve společnosti, přičemž právo není jenom prostředkem této moci, ale zároveň je jeho úkolem omezovat ji.“*<sup>67</sup>

Postavení daňového subjektu a správce daně v daňovém řízení vychází z této myšlenky.

### 3.1.2 Práva daňového subjektu a správce daně

Správce daně využívá pravomocí a kompetencí v rámci zákona. V daňovém řízení postupuje dle vlastního uvážení, s maximálním využitím všech dostupných pravidel a prostředků daných v zákoně. Právní vztahy, které vznikají nejen, že musí být, ale jsou vnímány jako zákonné.

Daňový subjekt spolupracuje se správcem daně zejména při stanovení daňové povinnosti se správcem daně tím, že správně tvrdí výši daně, kterou je zároveň povinen uhradit. Je mu dána možnost volby jaké stanovisko zaujme k daňovému plnění. Zde hraje velkou roli podnikatelská etika a morálka. Správce daně prověří, zda bude akceptovat stanovenou výši daně či ne. V případě rozdílu sjedná nápravu. Daňový subjekt v tomto směru může využít při uplatňování svých práv jen ty ustanovení zákona, které tento postup upravují. V praxi se jedná o námitky, odvolání a připomínky.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> MRKÝVKA, P. a kol., *Finanční právo a finanční správa*, 1. díl, 1. vydání Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 38. ISBN 80-210-3578-1.

<sup>66</sup> KOBÍK, J. Kohoutková, A. *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání Olomouc: Anag spol. s.r.o., 2010, s. 64. ISBN 978-80-7163-616.

<sup>67</sup> HAVRÁNEK, J. a kol., *Teorie práva*, 1. vydání Brno: Masarykova univerzita, 2002, s. 39. ISBN 80-210-1791-0.

<sup>68</sup> KOBÍK, J. Kohoutková, A. *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání Olomouc: Anag spol. s.r.o., 2010, s. 619. ISBN 978-80-7163-616.

### 3.1.3 Povinnosti daňového subjektu a správce daně

Správce daně může povinnosti daňového subjektu vynucovat přímo, dle prostředků uvedených v zákoně. Jedná se především v případě nespolupráce a neplnění požadavků správce daně při daňovém řízení. V situacích kdy došlo k zjevnému porušení zákona a jiných norem souvisejících s daňovým řízením. Pokud správce daně neplní své povinnosti v souladu se zákonem, může daňový subjekt v rámci zákona namítat, stěžovat si popřípadě odvolávat se na nesprávný postup správce daně. Všechny tyto připomínky, námitky a odvolání musí být v souladu se zákonnými normami. V daném případě se jedná o nepřímou formu vynucování.<sup>69</sup>

Je-li vedeno daňové řízení v souladu se zákonnými normami, nemůže se dostat do rozporu s nimi. Hlavní povinností správce daně je zachování zájmů státu a to kvalitní správu a výběr daní a tím naplnění hospodářské politiky státní moci. Z celkového pohledu vystupuje správce daně jako služba veřejnosti, jejíž hlavním cílem je dodržování chráněných zájmů a práv daňových subjektů při správě daní a zároveň zajistit správu a výběr daní. Toto pravidlo musí ctít každý pracovník v oblasti správy daní, ale zejména ho musí uplatňovat při každodenní práci při správě daní.

---

<sup>69</sup>KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání Olomouc: Anag spol. s.r.o., 2010, s. 16-17. ISBN 978-80-7163-616.

## 4 Konkrétní případy jejich analýza, průběh vzniku daňových úniků

V této kapitole je v úvodu specifikován daňový únik jeho podstata a příčiny vzniku. Další podkapitole je provedena analýza praktických případů daňových úniků, které byly zaznamenány v jednotlivých komoditách při správě spotřebních daní v působnosti celního úřadu Frýdek-Místek za období od roku 2007 do 2010. Vybrané případy se výrazně projeví na inkasu spotřební daně a ovlivnily výši evidovaných nedoplatků (viz tabulka č. 9).

### 4.1 Charakteristika daňového úniku jeho podstata a příčiny

S pojmem „daňový únik“ se setkáváme, napříč celou společností, kde dochází, k jeho různému definování. Daňovým únikem se rozumí minimalizace daňové povinnosti, legálně nebo nelegálně.<sup>70</sup>

Někteří autoři považují za daňový únik jak nelegální aktivity odporující daňovým zákonům, tak snahu o minimalizaci daně, která využívá všech legálních možností, jedná se o daňovou obratnost plátců daně. Musíme rozlišit především dva termíny *tax avoidance* a *tax evasion*. Rozdíl mezi nimi je v jejich legálnosti.

*Tax avoidance* (vyhýbání se placení daní) představuje v podstatě legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně - efektivní daňová optimalizace. Prostředkem této optimalizace je využívání všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev. Většinou se jedná o využití mezer v daňových a souvisejících předpisech. V praxi se jedná o aplikaci zákonných úprav, u kterých nebyly promyšleny dopady. Jedná se o složité a těžce pochopitelné daňové zákony a normy.<sup>71</sup>

*Tax evasion* (daňový únik, podvod) je považován za nelegální činnost, za kterou může být daňový subjekt postižen.<sup>72</sup> Míra postihu závisí ve většině zemí jednak na rozsahu neodvedení nebo krácení daně a jednak zda bylo prokázáno úmyslné porušení zákona a tím naplněna skutková podstata trestného činu. Některé případy končí vyměřením penále nebo

---

<sup>70</sup> MARTINEZ, J. C. *Daňový únik*. Překlad E. VERGEINEROVÁ, jf. Paris: Prese Universitaires de France, 1990, s. 13, ISBN 80-901918-3-5.

<sup>71</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 241. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>72</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 241. ISBN 978-80-7400-005-8.

pokutou. U těch, které byly klasifikovány jako trestné činy, jsou řešeny v kompetenci příslušných soudů.<sup>73</sup>

Je zajímavé, že v některých zemích (Maroko, Portugalsko) není daňový únik trestným činem. Svědčí o tom i fakt, že kolem daňových úniků je celá řada pojmů a slov, které ztěžují pochopení tohoto jevu. V praxi je však vymezení stejně nejisté jako hranice mezi daňovým únikem a vyhýbáním se daňové povinnosti. Věcná nejistota je důsledkem několika faktorů měnící se v čase a prostoru. *„Mezi faktory týkající se vymezení hranice patří zákonné a nezákonné. Mezi zákonným a nezákonným neexistuje přesná hranice, ale plynulý přechod. Řada sklouznutí vede daňového poplatníka postupně od zákonných praktik přes řadu mezistupňů k daňovému podvodu“.*<sup>74</sup> Stručně řečeno, existují tři skupiny daňových poplatníků. Ti, kteří jsou čistí jako sníh, poctiví od základu. Dále „černí“, tj. od základu nepoctiví. A dále „šedí“ kteří se vyhýbají daňové povinnosti buď v mezích zákona, díky své obratnosti anebo nezákonně pomocí „daňové akrobacie“ nebo zneužití práva. Vždy je tady snaha minimalizovat daňovou povinnost.<sup>75</sup>

Minimalizace daňové povinnosti je tvořena:

- Legální efektivní daňová optimalizace. Efektivní využití všech dostupných zákonných ustanovení k minimalizaci odvedení daně.
- Nelegální (daňový únik) neúmyslné porušení zákona. Úmyslný únik menšího rozsahu. Daňový únik kvalifikovaný jako trestný čin, u něhož se jedná o hrubé porušení zákonných pravidel.<sup>76</sup>

Prostředí, které přispívá k vzniku daňových úniků je zejména tam, kde je vysoká míra zdanění. Na druhé straně vznikají a existují daňové ráje, území s privilegovaným režimem, který umožňuje firmám, jež mají sídlo, snížit nebo úplně eliminovat daňovou povinnost.<sup>77</sup>

*„Daňových rájů je tolik, kolik takových rájů existuje“.*<sup>78</sup> Zvýšené daňové sazby přispívají k nárůstu šedé nebo stínové ekonomiky, která vede daňové poplatníky cestou vyhýbání odvádění daní. Daňový poplatník je postaven před rozhodnutí, zda platit vysoké daně, nebo

---

<sup>73</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 242. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>74</sup> MARTINEZ, J. C. *Daňový únik*, Překlad VERGEINEROVÁ, E. jf.Paris: Prese Universitaires de France, 1990. s. 13. ISBN 80-901918-3-5.

<sup>75</sup> MARTINEZ, J. C. *Daňový únik*, Překlad VERGEINEROVÁ, E. jf.Paris: Prese Universitaires de France, 1990. s. 14. ISBN 80-901918-3-5.

<sup>76</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 242. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>77</sup> LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*, překlad FILIP, J. Presse, Universitaires de France, 1996, s. 9. ISBN 80-860009-07-06.

<sup>78</sup> LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*, překlad FILIP, J. Presse, Universitaires de France, 1996, s. 9. ISBN 80-860009-07-06.

riskovat daňový únik. Zde rozhoduje řada faktorů v daném čase a prostředí morálka, etika daňového poplatníka. Do jaké míry bude poplatník ochoten riskovat, záleží na motivačních faktorech, zejména finančního charakteru. Jaké riziko bude plátce daně ochoten postoupit a jaké dopady při odhalení mohou nastat. Velký vliv budou mít skutečné dopady na daňového poplatníka, zda bude společensky odvržen nebo povýšen ve všeobecném mínění. Určitou roli tady bude hrát souhlas či nesouhlas s vládní politikou.

Další otázkou je měření daňových úniků a stínové nebo šedé ekonomiky, která úzce souvisí s problematikou daňových úniků. Rozsah daňových úniků lze jen velmi obtížně zjistit a následně změřit. Většinou se používá metoda reprezentativního vzorku daňových poplatníků, která zahrnuje průzkumy veřejného mínění zkoumající postoj společnosti k daňovým deliktům. Různé sociologické průzkumy a neposlední řadě hloubkové daňové kontroly na větším vzorku plátců daní. Relevantní údaje však získat z agregátů národního účetnictví a na údajích statistického úřadu. Celá řada analýz, které porovnávají skutečnou spotřebu s množstvím odvedené daně je praktickým příkladem. Podle současných analýz se daňová kriminalita soustřeďuje zejména do oblasti nepřímých daní a to zejména do oblasti spotřebních daní. Je to pochopitelné, jelikož daňové sazby jsou vysoké a zároveň spotřeba těchto výrobků je vysoká a nepostradatelná.<sup>79</sup>

Správa spotřebních daní a samotné daňové řízení je složitý proces, který tvoří několik etap na sebe navazujících, jak je popsáno v kapitole č. 3 této práce. Daňovým poplatníkem je umožněno využít v rámci daňového řízení všech zákonných možností pro zajištění svých podnikatelských záměrů. Zda se bude jednat o zákonem povolené záměry či ne se ukáže v průběhu etap daňového řízení. Je to dáno zejména velkým množstvím stanovených postupů a podmínek, které lze uplatnit v průběhu daňového řízení, jak ze strany správce daně tak daňového poplatníka. V praxi to znamená, že možností je mnoho a problematika je specifická a složitá vyhrává ten, kdo se lépe orientuje, je rychlejší razantnější a jde jasně za svým cílem.

## 4.2 Daňový únik v oblasti minerálních olejů

U minerálních olejů se vyskytuje celá řada daňových úniků zejména s porušením podmínek stanovených v povolení, deklarování jiného zboží, nebo změnou chemického složení výrobků a v neposlední řadě přimíchávání bioložek do paliv. Jak je již uvedeno v předchozí kapitole této práce povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků

---

<sup>79</sup> ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, s. 248. ISBN 978-80-7400-005-8.

z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně dle § 22 zák. č.353/2003 Sb., o spotřebních daních vydává příslušné celní ředitelství dle sídla žadatele. Na základě takového povolení mohou být dopravovány do České republiky vybrané výrobky z jiných členských zemí Evropského společenství.

V tomto případě č. 1 se jednalo o daňový subjekt v působnosti celního úřadu Frýdek Místek, který dovážel benzín sazebního zařazení 2710145 a naftu motorovou sazebního zařazení 27101941. K zajištění daňové povinnosti byla akceptována jistina na částku 1 000 000 Kč. Vybrané výrobky byly dováženy z daňového skladu společnosti, která měla sídlo v Německu. Tento subjekt měl rovněž povolení skladovat a nakládat s vybranými výrobky dle své místní působnosti. Za první zdaňovací období bylo v daňovém přiznání evidováno 25 přeprav vyměřeno a vybráno přes 8 miliónů korun. V následujícím zdaňovacím období bylo evidováno 240 přeprav vyměřeno a vybráno, necelých osmdesát miliónů korun z toho dvě přepravy byly předmětem vytýkacího řízení. Ve třetím zdaňovacím období bylo evidováno 254 přeprav a byla vyměřena daň ve výši 85 miliónů korun. Tato daň již uhrazena nebyla. V průběhu uskutečňování těchto přeprav daňový subjekt nereagoval na opakované výzvy správce daně k poskytnutí zajištění daně a doklady spojené s dopravou vybraných výrobků byly správci daně předkládány se zpožděním v rozporu se zákonem o spotřební dani. Správce daně rozhodl, že do doby změny povolení, vyřešení správních deliktů a dozajištění rozdílů spotřební daně, nebudou díly 3 AAD (přepravní doklad) předány plátcům daně k uvolnění na přepravu vybraných výrobků ze zahraničí.

K tomuto rozhodnutí vedly správce daně objektivně zjištěné skutečnosti:

- Finanční stabilita společnosti klesala, byly zjištěny bankovní převody na třetí osobu (formou postoupení pohledávky),
- Daňový subjekt nebyl schopen a ochoten poskytovat plné zajištění daně.

Na návrh správce daně bylo vydáno rozhodnutí Celním ředitelstvím Ostrava o odejmutí povolení oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků. V odůvodnění návrhu na odejmutí povolení mimo jiné správce uvádí, že v rámci přepravy vybraných výrobků v podmíněném systému bylo v období tří měsíců dovezeno 2.700.550 litrů benzínu zatíženého sazbou 11.840,- Kč/ 1000 l a 8.516.514 litrů nafty motorové zatížené sazbou 9.950,- Kč/ 1 000 l, což činí 117. 690. 100,- Kč celkového daňového zajištění. Toto množství zdaleka překračovalo limit, který byl stanoven v povolení. Daňový subjekt uvedl v žádosti jiné množství vybraných výrobků a počet přeprav. V rámci mezinárodní spolupráce

a součinností bylo toto rozhodnutí postoupeno příslušným orgánům do Německa. Tímto krokem bylo zamezeno případným dalším návozům vybraných výrobků na daňové území ČR bez zajištění spotřební daně.

Oprávněný příjemce nesplnil povinnost danou ustanovením § 22 odst. 14 zákona o spotřebních daních a pokračoval v přijímání vybraných výrobků, bez vydaného rozhodnutí o změně původního povolení (§ 22 odst. 15 zákona o spotřebních daních) a bez odpovídajícího zajištění spotřební daně. Celní úřad zjistil, že oprávněný příjemce, ač musel vědět, že jím provádění dopravy vybraných výrobků převyšují původní zajištění daně složené ve výši 1.000.000,-Kč, neprovedl doplnění tohoto zajištění v souladu s ustanovením § 22 odst. 8 zákona o spotřebních daních a bez řádného doplnění poskytnutého zajištění, prováděl další dopravy vybraných výrobků.

Celní úřad evidoval dluh na spotřební dani v celkové částce 85.000.200,- Kč ve vztahu k 254 přepravám vybraných výrobků za zdaňovací období z daňového skladu v Německu.

Správce daně vyměřil spotřební daň platebními výměry z moci úřední, kde bylo správcem daně prokázáno, že daňová povinnost vznikla porušením podmínek režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků (nesplněním zákonné povinnosti vyplývající z ustanovení § 26 odst. 8 zákona o spotřebních daních), přičemž se daňové přiznání podává a je splatné nejpozději následující pracovní den po vzniku této povinnosti (§ 9 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních). Následně byly vydány výzvy k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě.

Zákonná povinnost nebyla plátcem daně v zákonné ani náhradní lhůtě zaplacená a plátce daně prohlášením likvidátora v ústním jednání uvedl, že nemá k dispozici žádný kapitál k úhradě daňového dluhu. Po té celní úřad přistoupil k uplatnění pohledávky u daňového skladu v Německu. V souladu s čl. 20 odst. 1 Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a kontrole vybraných výrobků podléhajících spotřební dani, pokud při přepravě došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalostí způsobem dotýkajícím se vzniku daňové povinnosti, dluží spotřební daň v tom státě, ve kterém došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, fyzická či právnická osoba, která zaručila zaplacení spotřební daně podle čl. 15 odst. 3, aniž je dotčeno trestní stíhání. V článku 15 odst. 3 je uvedeno, že rizika spojená s přepravou zboží uvnitř Společenství jsou kryta jistotou poskytnutou odesílajícím oprávněným skladovatelem, v daném případě v Německu. Celní

úřad vydal následně platební výměr, ve kterém povolává odesílající daňový sklad k úhradě daňového dluhu i dlužného penále což činilo téměř 94.000.000,- Kč.

Německá společnost provozující daňový sklad podala proti platebnímu výměru odvolání, ve kterém deklarovala, že jako odesílatelé se nedopustili žádného porušení předpisů při dopravě vybraných výrobků po území Společenství a nemohlo ovlivnit jednání opakovaného příjemce v ČR. Odvolání bylo Celním ředitelstvím zamítnuto a byl potvrzen postup celního úřadu. Německá společnost uhradila vyměřenou spotřební daň a požádala o prominutí příslušenství spotřební daně Ministerstvo financí ČR. Ministerstvo financí vyhovělo žádosti a příslušenství spotřební daně prominulo 20.310.00,-Kč. Následně celní úřad potvrdil, že veškeré pohledávky byly ze strany uvedené společnosti uhrazeny a nejsou evidovány žádné nedoplatky.

## **Analýza a rozbor výše uvedeného případu**

### **1 Fáze**

Daňový subjekt sídlí na daňovém území ČR, kde směřovaly všechny zásilky. Jednatel a společník je osoba, která má:

- nízký stupeň vzdělání a nemá žádné znalosti z oblasti vybraných výrobků,
- z provedených ústních jednání není jednatel schopen reagovat na otázky správce daně, jaké jsou skutečné obchodní podmínky a jaké je skutečné množství vybraných výrobků dovážených na daňové území ČR, kdo zajišťoval prokazatelně daň v průběhu přepravy z daňového skladu, kde se nachází zboží po přestupu státní hranice ČR, jakým způsobem dostojí svým závazkům vůči správci daně.

Z výše uvedených skutečností jednoznačně vyplývá, že jednatel je zcela nekompetentní je pouze nastrčená osoba. Jaká je vazba ke společnosti, finanční odměna nebo jedná v dobré víře a není schopen si být vědom, do jaké situace se dostal. Nemá ani právní podvědomí o povinnostech spojených se zastávanou funkcí.

Daňový subjekt byl založen dva měsíce před uskutečnění první přepravy jeho historie je velmi krátká, nemá zkušenosti z dané problematiky. Nikdy v minulosti neuskutečňoval obchodní transakce tohoto typu nevlastní technologická zařízení na uskladnění manipulaci a zpracovávání vybraných výrobků.

Jelikož daňový subjekt splnil všechny zákonné požadavky pro vydání povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí režimu podmíněného

osvobození od daně, bylo mu toto povolení vydáno společně s zaručenou jistinou na zdaňovací období ve výši 1.000.000 Kč. Neexistoval žádný zákonný důvod, proč by povolení nemohlo být vydáno.

## **2 Fáze**

V této fázi daňový subjekt z počátku funguje vše jak má. Tento stav je přechodný jelikož záměr je zcela jiný dosáhnout daleko větších zisků než běžný zisk z legální obchodní transakce.

Správce daně je odkázán na to, že daňový subjekt bude plnit vše co je uloženo v povolení. Zde spatřuji největší riziko, že zboží bude dodáváno v jiném množství a k jinému odběrateli. Během krátkého období je dovezeno velké množství vybraných výrobků, které jsou rychle uvedeny do distribuční sítě. Toto vyžaduje velmi dobré organizační, logistické schopnosti je nutné zajistit dopravu, distribuci, platby, převody finančních prostředků. Na základě dokladů o dopravě správce daně zjišťuje, že množství dovezených vybraných výrobků převyšuje výši jistiny v povolení. V tomto čase a prostředí vzniká daňový únik. Jednatel a daňový subjekt je nekontaktní nebo velmi špatně komunikuje se správcem daně, jelikož potřebuje získat čas a dostatek prostoru pro uskutečnění všech svých záměrů. V konečné fázi subjekt je neaktivní nevyvíjí žádnou činnost.

## **3 Fáze**

Tato fáze je obtížná zejména pro správce daně, který musí urychleně činit zásadní kroky směřující k vyměření a vymáhání daně prostřednictvím zákonného titulu (platebního výměru). Toto vyžaduje velmi vysokou odbornou způsobilost a znalost dané problematiky, jelikož jakékoliv zaváhání nebo chybný postup se negativně projeví na konečném inkasu spotřební daně. Správce daně musí získat finanční prostředky k zajištění plnění spotřební daně. Daňový subjekt využívá řádné opravné prostředky a podává daňové přiznání. Správce daně bez pravomocného titulu nemůže činit kroky směřující k exekuci na majetek daňového subjektu nebo dlužníka. Probíhající platby byly již ze společnosti vyvedeny jako platby za zboží. Daňový subjekt nemá žádný majetek a následně vstupuje do likvidace, není z čeho uspokojit pohledávku. Správce daně podává trestní oznámení z podezření naplnění skutkové podstaty trestného činu kráčení daně.

Z výše uvedeného rozboru tohoto případu jednoznačně vyplývá, že takovou obchodní transakcí může provést jen vysoce organizovaná skupina. A to z těchto důvodů:

- vysoká náročnost na organizaci a načasování celé obchodní operace, přepravy, platby, vyvedení finančních prostředků ze společnosti,
- uskutečnění takové transakce v dané komoditě s mezinárodní účastí vyžaduje spolupráci nadnárodních společností, které mají potřebné kontakty a zkušenosti,
- prosadit se na domácím trhu s touto komoditou, kde je velká konkurence, rivalita vyžaduje řadu odborných znalostí a obchodních kontaktů.

Velmi složitou situaci má správce daně, který zpočátku eviduje běžný podnikatelský záměr, který během krátké doby přeroste v trestní čin. Orgány v trestním řízení mají složitou situaci při dokazování přímého úmyslu daňového subjektu krátit spotřební daň. Většinou se jedná o rychlé převedení povinnosti na subjekt, který je bez majetku a není kontaktní.

Dalším druhem je případ č. 2, který z hlediska inkasa spotřební daně lze považovat za významný, kdy daňový subjekt se sídlem v daňovém území ČR nakupoval z daňového skladu polské společnosti a následně pak přímo od polských výrobců formové oleje, přičemž na daňové území ČR byly přepravovány jako minerální oleje určené k prodeji do jiných členských států v zemích Evropské unie. Ve skutečnosti však byly distribuovány do sítě čerpacích stanic na daňovém území ČR jako motorová nafta, aniž by z nich byly přiznány a odvedeny příslušné daně. V souvislosti s tímto případem byl vyčíslen daňový únik ve výši 50 mil. Kč.

Oproti prvnímu případu byly na daňové území ČR odebírány výrobky, které jsou osvobozeny od spotřební daně (formové oleje). Na daňovém území ČR byly přepravovány s doklady pro vývoz do jiných členských států EU a v konečném důsledku tyto výrobky končily v distribuční síti čerpacích stanic na daňovém území ČR. Zde bylo využito skutečnosti, že některé produkty označované jako minerální oleje mají velmi podobné složení. V praxi dochází záměrnému deklarování jiných výrobků, nebo vzájemnému přimíchávání některých produktů do (benzínu, nafty) a tím dochází obcházení daňové povinnosti k spotřební dani. K odhalení takových případů dochází zejména kontrolní činností během přepravy, následuje odběr vzorků a výsledek laboratorního vzorku určí přesné složení a zastoupení některých produktů, potřebný pro přesné sazební zařazení a stanovení sazby spotřební daně. Takto míchané pohonné směsi nesplňují požadavky dané normou, končí jako palivo v dopravních prostředcích, kde často dochází poškození motorů a zároveň znečišťují ovzduší. Tento faktor je však dlouhodobý jelikož většinou je směs míchána tak, že poškození se projevuje po delším užívání. To je i hlavní priorita osob, které se chtějí obohacovat krácením spotřební daně dlouhodobě, jelikož záměr je dosažením co největšího zisku

ve velmi krátkém časovém období. Současné i minulé odhalené daňové úniky jsou příkladem toho, že na našem daňovém území a území členských států EU jsou pro tyto daňové úniky příznivé podmínky. Jsou využívána různá úložiště, sklady kde se nacházejí vybrané výrobky podléhající spotřební dani, tak vybrané výrobky osvobozené od spotřební daně. Následně dochází k manipulaci, distribuci prostřednictvím složitých řetězců společností a v konečné fázi jsou dodány do čerpacích stanic. Spotřeba vybraného výrobku, který je osvobozen od spotřební daně je fiktivní.

Za vhodné podmínky lze považovat zejména:

- existence velkého množství produktů různých obchodních názvů,
- nabídka mnoho možností míchání a kombinace těchto výrobků,
- zvýšená poptávka po levnějších pohonných hmotách,
- neustále se rozšiřující se síť čerpacích stanic,
- malá pravděpodobnost kontroly jakosti těchto výrobků (laboratorní rozbor),
- zvýšený počet opuštěných objektů vhodných k manipulaci s vybranými výrobky,
- personální stavy kontrolních orgánů (správce daně, Česká obchodní inspekce), neumožňují kvalitní výkon kontrolní činnosti,
- zneužívání volného pohybu zboží nepodléhající spotřební dani v rámci členských států EU,
- záměrná tvorba legislativních mezer v zákonech a normách,
- nepřímá účast zákonodárců ve velkých kauzách, praktickým příkladem jsou okamžité zrušení některých orgánů, které se zabývají touto činností, pod záminkou transformace a modernizace.

Jednoduchý rozbor dvou případů z praxe naznačil, jaké metody obchodní transakce využívají daňové subjekty při své činnosti, která směřuje k jedinému cíli a to krácení inkasa spotřební daně. Často jsou využívány padělky razítek správce daně zejména na doklady o dopravě a tím dosáhnou, že navenek je vše v pořádku zboží skončilo tam, kde mělo. Skutečnost je ovšem jiná.

### 4.3 Daňové úniky v oblasti tabákových výrobků

Tabákové výrobky mají dlouholetou tradici a podle stále se zvyšující spotřeby i jasnou budoucnost. Mnoho lidí nejen naší země ale i světa si nedokáže bez cigarety či doutníku běžný den představit. I z těchto důvodů je spotřeba tabákových výrobků vysoká a následně se to projevuje i na výši inkasa spotřební daně z těchto výrobků. V posledních letech byl zaznamenán výrazný vzestup sazeb spotřební daně (viz kapitola 2.2.5), ale spotřebu to příliš neovlivnilo. Je to důkaz toho, že závislost na kouření je celospolečenský problém, kterým se bude společnost ještě dlouho zabývat. Proběhla a probíhá celá řada kampaní proti kouření a škodlivosti na lidský organizmus, byly dokonce přijaty legislativní kroky k zákazu kouření na veřejných prostranstvích restaurací, ale ani to nezměnilo spotřebu a myšlení obyvatel. Dalším ukazatelem profitování tabákových výrobků je vysoký podíl zisku z nelegálního prodeje. Český nelegální trh tvoří ve velké míře asijsí obchodníci. Na Ukrajině lze nejlacinější cigarety, tedy i s menší kvalitou tabáku, koupit krabičku za 7,- Kč. Přes síť překupníků se k nám dostanou v relaci kolem 14,- Kč. Zbytek ceny, pokud jsou u nás cigarety prodávány kolem 50 Kč-, je ziskem prodejce. I to je důvod proč je tento obchod zajímavý pro daňové subjekty, ale i pro stát jelikož nelegální obchody snižují zisky tabákovým koncernům a následně státu ve formě sníženého inkasa spotřební daně. *V roce 2010 bylo odhaleno 461 případů porušení celních a daňových předpisů týkajících se spotřební daně z tabákových výrobků celkový únik byl vyčíslen na více než 169 mil. Kč. Tabákové společnosti odhadují ztrátu státního rozpočtu na 4 mld. Kč ročně*<sup>80</sup>

#### 4.3.1 Daňový únik při pašování tabákových výrobků a surovin

Jednalo se odhalení organizované skupiny osob pocházejících z Asie. Tato skupina se zabývala nelegálním dovozem tabáku dovezeného v kontejnerech převážně z Vietnamu. Cigarety byly opatřeny ochrannými známkami zavedených značek. Při odhalení této skupiny bylo zajištěno 30 tun tabákových listů určených k výrobě řezaného tabáku a cigaret, 2 tuny obalového materiálu, 4.000.000,- Kčs hotových cigaret, 10 tun zpracovaného tabáku, 45 tis. padělaných cigaretových kolků a technologické zařízení na zpracovávání tabáku a výrobu cigaret. Daňový únik se pohyboval ve výši 55 mil. Kč. Tento způsob nelegální dopravy na daňové území je nejčastější pro tabákové výrobky.

---

<sup>80</sup> Zdroj Internet celní správy ČR

Hlavní důvody pro takové jednání jsou:

- nízká cena tabákových výrobků v sousedních a jiných státech Polsko, Ukrajina, Vietnam, Čína, Rusko,
- pro dopravu se využívají krycí náklady, cisterny, ovoce, palety, bedny, dřevo, nábytek, po takové zásilce nezůstává žádná stopa a směřuje přímo do nelegální distribuční sítě, kterou řídí převážně občané Vietnamu, Ukrajiny a Polska, tyto cigarety končí na příhraničních tržnicích a jiných nelegálních obchodech, kde je lehký přístup k zákazníkům,
- nelze prodávat v běžné obchodní síti, došlo by k odhalení z důvodu falešného kolku,
- většinou se jedná o velkoobjemové zásilky přinášející velké zisky,
- vysoké ceny tabákových výrobků na tuzemském trhu,
- dovozu tabáku k jinému použití k vykuřování skleníků než ke kouření s nižší celní sazbou,
- neustále trvale vysoká spotřeba a poptávka po tabákových výrobcích.

#### 4.3.2 Daňový únik s nelegální výrobou cigaret

Tento případ je postaven na tom, že na daňové území ČR jsou nelegálně dovezené suroviny k výrobě tabákových výrobků. Jedná se o dovoz tabáku k vykuřování skleníků, který je osvobozen od spotřební daně, nebo je tabák dovezen pod krycím zbožím (čaj, lepenka). Další komponenty jako cigaretové dutinky a filtry nejsou předmětem daně, jsou dováženy v běžných zásilkách. Tyto suroviny a komponenty jsou pak zpracovány v nelegálních výrobnách tabákových výrobků. V současné době dochází k přechodu od starých vyřazených strojů použitých při výrobě na moderní vysoko rychlostní linky, které mají několikanásobně vyšší kapacitu a menší náročnost na lidský faktor. S nelegální výrobou tabákových výrobků často souvisí nelegální zaměstnanost u organizovaných skupin, které nedodržují zákonná ustanovení ve vztahu zaměstnance a zaměstnavatele. Tyto práce vykonávají občané jiných států Vietnamci, Číňané, Ukrajinci, Bulhaři, Makedonci. Kvalita padělaných cigaret z hlediska chuti i balení je poměrně vysoká a běžný spotřebitel často nedokáže padělek rozpoznat. Padělané cigarety však obsahují až o 75% více dehtu, o 28% více nikotinu a zhruba o 63% více oxidu uhelnatého, než legálně vyráběné cigarety, což má závažné zdravotní dopady na kuřáky těchto plagiátů. Tyto padělané cigarety jsou opatřeny falešnými českými tabákovými nálepkami, ale objevují se i případy falešné kolky jiných států Ukrajiny,

Moldavska, Běloruska. Jakékoliv kolky jsou lepší, než žádné zákazník si myslí, že kupuje pašované cigarety, které splňují technologické normy příslušného státu a jsou levnější, protože jsou bez spotřební daně.

Hlavní důvody pro takové jednání jsou:

- vyšší zisk než u pašovaných cigaret,
- levná nelegální pracovní síla,
- možná další distribuce levně vyrobených tabákových výrobků do jiných států,
- od 1. 1. 2010 výroba a držení padělaných cigaret není v ČR trestným činem,
- nefunkční kontrolní mechanismy v oblasti pobytu cizinců a jejich nelegální zaměstnanosti.

#### **4.3.3 Daňové úniky v oblasti lihu**

U této komodity jako u předcházející je trvale zvýšená poptávka a spotřeba lihu a alkoholických nápojů ve společnosti. Požívání alkoholických nápojů je nejen společenský, ale celosvětový problém. Dnes tento problém objevuje i u mladistvých a dětí. Alkohol trvale poškozují zdraví lidí a léčení závislosti stojí společnost nemalé finanční prostředky.

Další faktory, které ovlivňují charakter trhu interakce nabídky a poptávky, elasticita nabídky a poptávky, dovoz a vývoz lihu a lihovin, kupní síla obyvatelstva, životní styl obyvatelstva, intenzita cestovního ruchu, cenové rozdíly mezi jednotlivými zeměmi. Tím se obchod s lihovinami stává více atraktivnější a zajímavější zejména pro výši konečného zisku. Rozdílná legislativa mezi jednotlivými členskými státy nahrává různým nelegálním aktivitám různých organizovaných skupinám, které využívají těchto podmínek k vlastnímu obohacení.

#### **4.3.4 Neoprávněné používání kontrolních pásek ke značení lihu**

Neoprávněné používání kontrolních pásek ke značení lihu je velmi často používaným způsobem jak se vyhnout platbě spotřební daně. Byly vybrány případy, které se vyskytovaly nejčastěji a vykazovaly největší ztráty na inkasu spotřební daně.

### **Způsob č. 1**

Daňový subjekt provozující daňový sklad, výrobu alkoholických nápojů požádal celní úřad o vydání 500.000 ks kolků na alkohol, který bude vyroben na Slovensku. Daňový subjekt kolky předal společnosti na Slovensku. Po krátké době daňový subjekt ohlásil na celní úřad, že došlo omylem ke spálení 500.000 ks kolků. Celní úřad zahájil řízení o správním deliktu ve věci ztráty kolků na alkohol. Po všech těchto skutečnostech se začaly v různých místech naší republiky objevovat láhve alkoholem, které byly opatřeny údajnými spálenými kolky. Celý případ je řešen u krajského soudu a daňovému subjektu hrozí za spáchání správního deliktu pokuta ve výši 500. 000 Kč.

### **Způsob č. 2**

Další způsob s kontrolními páskami kdy společnost požádalo o stotisícové objemy kontrolních pásek na značení lihovin v zahraničí (Srbsko, Slovensko). Kontrolní pásky jsou projednány ve vývozu do Srbska. Po té následuje nezákonný dovoz těchto pásek do ČR. Legálními pravými páskami jsou označeny nezdaněné lihoviny a distribuovány do obchodních řetězců.

### **Způsob č. 3**

Žádost zavedené likérky o kontrolní pásky (stotisícové objemy), značení lihu v tuzemsku. Následuje vydání pásek. Nevrácení nepoužitých kontrolních pásek v důsledku nesprávně vedené evidence, zkreslení inventury a inventarizace, včetně přizpůsobení účetnictví. Následuje distribuce nezdaněných lihovin pod značkou likérky označených pravou kontrolní páskou.

### **Případ mimobilančního lihu vstupující do nelegální výroby lihovin**

Nelegální dovoz denaturovaného lihu z Polské, Slovenské republiky zejména se jedná o zásilky v menších baleních. Probíhá zpracování lihu a následná výroba nezdaněných lihovin v menších provozovnách, dílnách, garážích. Vzápětí konečná distribuce prostřednictvím náhodných zprostředkovatelů, podomní prodej, vybrané kamenné obchody, restaurace, tržnice. Často bývá takto vyrobený nezdaněný alkohol označen padělanými, nebo zcizenými kontrolními páskami.

Hlavní důvody těchto trendů lze spatřovat zejména:

- poptávka po kontrolních páskách na značení lihovin na nelegálním trhu se cena jedné pásky pohybuje okolo 7,- Kč,
- kontrolní páska na značení lihovin není vázána spotřební daní tak jako u tabákových výrobků,
- velmi těžce se dokazuje přímý úmysl daňového subjektu, u výše uvedených případů,
- daňový subjekt, který vlastní kontrolní pásky není ničím vázán správcem daně, jak s těmito páskami naloží
- účetnictví daňových poplatníků často vykonávají daňoví poradci, kteří pružně přizpůsobí účetnictví momentálním legálním i nelegálním potřebám daňového subjektu, správce daně je při těchto případech ve velmi složité situaci,
- neustále velká poptávka po levnějších lihovinách,
- po distribuci do velkých obchodních řetězců, následuje, okamžitý prodej nezůstává žádná stopa.

#### 4.3.5 Daňové úniky v oblasti výroby piva

České pivovarnictví je odvětví s vysokou stabilitou, která je dána stabilním domácím trhem a úspěšností českých výrobců s umístěním své produkce v zahraničí. Spotřeba piva na jednoho obyvatele v ČR je nejvyšší na světě v roce 2010 byla 150 litrů na osobu včetně kojenců. V současnosti se projevuje dopad ekonomické krize na české pivovarnictví. Došlo ke zvýšení sazeb o 30 % a tím se cena přiblížila k cenám okolních států. Četnost nelegálních aktivit v oblasti piva je podstatně nižší než u ostatních výrobků proto je uváděn jeden případ.

V tomto případě organizovaná skupina osob, disponující rozsáhlou sítí vazeb na restaurace a pohostinská zařízení, zadávala výrobu „svého piva“ v nejmenovaném pivovaru na Moravě dle předem stanovených dispozic týkajících se stupňovitosti a chuti. Spolupachatelem byl sládek daného pivovaru, mimochodem velmi zkušený a kvalitní pracovník ve svém oboru. Takto vyrobené pivo, které bylo plněno do KEG sudů v držení pachatelů, ale s logy jiných pivovarů než smlouvaného pivovaru, bylo následně za branou pivovaru opatřeno připravenými plastovými krycími víčky na hrdla KEG sudů s cílem deklarování původu u renomovaného významného pivovaru uvedeného na sudech. Toto pivo bylo následně ve smlouvaných restauracích prodáváno s falešným původem výstavu, aniž

by skutečně bylo vyrobeno v renomovaném pivovaru, za které bylo toto pivo vydáváno. Ekonomické zisky této organizované skupiny osob se pohybovaly v řádech statisíců korun, avšak vyčíslená škoda dotčeného pivovaru v řádech miliónů korun.

Hlavní důvody těchto trendů lze spatřovat zejména:

- snížením poptávky a následné produkce vede výrovce k vyhledávání nelegálních činností,
- rozrůstající se konkurence malých pivovarů s omezenou výrobou.

## 5 Analýza vzniku daňových úniků v etapách daňového řízení

Tato část je zaměřena na analýzu dopadů daňových úniků při správě spotřebních daní. Praktický výzkum je zaměřen na jednotlivé fáze daňového řízení. Zejména však na etapu přípravnou povolovací a její vliv na celkový průběh daňového řízení. Budou zde provedeny analýzy jednotlivých konkrétních případů daňových úniků. Konkretizace rizik, které je provázely a umožnily jejich vznik. Největší pozornost bude věnována finanční analýze a rizikové analýze. Na základě těchto analýz u určitého vzorku subjektů v daném čase budou ověřovány ve výzkumu následující výzkumné otázky:

**„Ovlivňují daňové kontroly výsledky hodnocení rizikových faktorů u daňových subjektů?“**

**„Je nejdůležitější etapou daňového řízení při správě spotřebních daní etapa přípravná?“**

Hlavním cílem této části práce je ověřit stanovené hypotézy v praktickém výzkumu. Navrhnout vzdělávací programy se zaměřením na minimalizaci daňových úniků. Jako dílčí cíl je stanovit výčet rizik vznikajících v průběhu daňového řízení a navrhnout praktické řešení daňových úniků při správě spotřebních daní pro všechny oblasti.

Správce daně v rámci svých svěřených kompetencí využívá všechny prostředky k efektivnímu vyhledávání a identifikaci daňových subjektů. Následně vede daňové řízení za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Vyvíjí kontrolní činnost se zaměřením na výrobu, distribuci, přepravu a skladování vybraných výrobků. To vše vede k jedinému cíli a to minimalizaci rizika vzniku daňových úniků efektivně a systémově odhalovat daňové podvody při obchodních operacích.

Základní a výchozí pomůckou správce daně je práce s informačními zdroji, ze kterých jsou zpracovány různé analýzy. Takto zpracované analýzy slouží jako základní a výchozí pomůcky pro efektivní a cílené odhalování daňových úniků při obchodních operacích a v daňovém řízení.

Při sestavení každé analýzy je nutné vysvětlit použití některých pojmů:

**Analýza rizik** – definování všech pravděpodobných hrozeb jejich uskutečnění a dopadů na výběr a správu daní.

**Řízením rizik** – je to trvalý proces, ve kterém správce daně vyvíjí aktivity k zamezení vzniku rozvoje nových rizik. Zavádí a navrhuje řešení k minimalizaci vzniku, rozvoje nežádoucích vlivů. Je to trvalý, složitý proces bez, kterého si jen těžko představit správu jakékoliv daně.

**Rizikem** – pravděpodobnost vzniku, ztráty při správě a výběru daní.

**Hrozbou** – společnost, osoba, síla událost aktivita, která má negativní vliv na výběr daní.

**Inkaso daně** - z pohledu správy daně a celospolečenského hlediska je výběr inkasa daně do státního rozpočtu hlavním hodnotovým hlediskem. Jak je již uvedeno v kap. č. 2., spotřební daně slouží nejen k výběru daně, ale jejich prostřednictvím stát reguluje spotřebu některých výrobků. Hlavní důvody k omezení spotřeby patří zejména ochrana životního prostředí, zdraví, omezení rozvoje závislosti na návykových látkách (alkohol, tabákové výrobky) a zamezení vzniku, rozvoji negativních sociálních jevů, které mají celospolečenský dopad. Je zde právo a zájem státu mít kontrolu a přehled nad vývojem obchodu na svém území. V praxi to znamená zamezení výskytu nekvalitních, nezdaněných minerálních olejů, líhu, tabákových výrobků, piva a vína. V konečném důsledku mít kontrolu nad těmito vybranými výrobky a zamezit vzniku daňových úniků v oblasti spotřebních daní. Důvod je zřejmý tyto výrobky mají stejnou charakteristiku, stálá potřeba nenahraditelnost a všechny znamenají přínos inkasa pro státní pokladnu. Stát, který chce rozvíjet své hospodaření a řídit trh na svém území si nemůže dovolit benevolenci v obchodu s těmito výrobky. Na druhé straně má závazky vyplývající z mezinárodních smluv a dohod, pro něž obchod s vybranými výrobky je sledován a společně transformován dle společných pravidel.

## 5.1 Etapa přípravná a povolovací řízení

V této etapě dochází k prvotnímu nastavení pravidel, podle kterých bude realizován obchod s vybranými výrobky jejich skladování, zajištění daně, přeprava, platby apod. Pokud v této fázi unikne důležitá informace o daňovém subjektu nebo, poplatníkovi těžce budeme napravovat prvotní kroky. V mnoha případech je již pozdě, protože i za velmi krátkou dobu vznikají vysoké ztráty inkasa spotřební daně viz kap. č. 5. 1. Subjekty, které chtějí obchodovat s vybranými výrobky mohou pouze na základě zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně. O vydání zvláštního povolení rozhoduje příslušné celní ředitelství na návrh podaný prostřednictvím celního úřadu. V tomto návrhu je celá řada

náležitostí např. účel použití, předpokládané množství roční spotřeby, název, popřípadě obchodní označení výrobků, skladovací podmínky.<sup>81</sup>

V praxi jsou vydávána tato povolení:

- daňový zástupce,
- povolení k ustanovení daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků,
- prodej za ceny bez daně (letišť),
- jednorázový příjemce,
- zvláštní povolení na přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně,
- povolení k nákupu z kapalných ropných plynů uvedených do volného daňového oběhu,
- oprávněný příjemce,
- povolení k provozování daňového skladu,
- zvláštní povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně.

Všechny tyto specifické povolení jsou v praxi při správě spotřebních daní využívány. Pro dokonalý přehled využití jednotlivých povolení byla zpracována níže uvedená tabulka, kde jsou uvedeny vydaná povolení v roce 2010 na celém daňovém území ČR.

|                                                                                 |       |
|---------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Daňový zástupce                                                                 | 0     |
| Povolení k ustanovení daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků          | 1     |
| Prodej za ceny bez daně                                                         | 17    |
| Jednorázový příjemce                                                            | 515   |
| Zvláštní povolení na přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně              | 397   |
| Povolení k nákupu z kap. ropných plynů uvedených do volného daňového oběhu      | 1013  |
| Oprávněný příjemce                                                              | 617   |
| Povolení k provozování daňového skladu                                          | 651   |
| Zvláštní povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně | 632   |
| Celkem                                                                          | 3 843 |

Tabulka č. 8: Počet vydaných povolení v ČR v roce 2010

Zdroj: datový sklad CS ČR vlastní úprava

Již na základě této tabulky získáváme přehled o nejvíce využívaných povoleních, kde je největší četnost využití. Samotná povolení a údaje v nich uvedené jsou cennou pomůckou

<sup>81</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 170. ISBN 978-80-247-3800-0.

pro správce daně a jeho vyhledávací a analytickou práci. Pro důsledné naplňování správy spotřebních daní je potřebné jim věnovat patřičnou pozornost. V povoleních by měly převládat údaje, které mají vypovídající hodnotu pro správu daně. Správce daně by měl dělat jen takové kroky, které nijak zbytečně nezatěžují daňového poplatníka zbytečnými administrativními kroky.

### **SWOT analýza přípravné etapy daňového řízení**

Pro reálné zmapování problematiky a její vysvětlení byla použita SWOT analýza, k specifikaci silných a slabých stránek této etapy daňového řízení.

#### **Silné stránky:**

V žádosti jsou jasně a srozumitelně specifikována data, bez kterých nelze žádost přijmout opora této povinnosti pramení ze zákona, který jasně specifikuje povinné údaje. Dále jsou zde informace, o jakou komoditu vybraných výrobků se jedná a ze kterých zemí se bude dovážet a kam se bude vyvážet. Každý žadatel daňový subjekt je povinen toto splnit pokud má být povolení vydáno. Již v okamžiku přijetí žádosti má správce daně dostatek informací podle kterých může analyzovat, o jaký subjekt se jedná a s jakými subjekty bude obchodovat. Z těchto dat, a informačních zdrojů, které správce daně využívá, stanoví, jaká u daného subjektu vznikají možná rizika.

#### **Slabé stránky:**

V různých analýzách, které správce daně vyhodnocuje, může zjistit jakékoliv skutečnosti, ale nikdy neodhalí nebo neodhadne skutečný záměr či úmysl, který chce daňový poplatník uskutečnit. Může také nastat situace, kdy daňový poplatník bude vyhodnocen jako rizikový z pohledu plnění inkasa, ale pokud splní, všechny zákonem stanovené povinnosti musí mu být povolení vydáno. Praktickým důkazem je případ č. 1. této práce.

#### **Příležitosti:**

Na základě uvedených všech potřebných údajů v žádosti o povolení je dostatečný prostor, pro stanovení rizikové analýzy. Lze provést finanční analýzu daňového subjektu a zjistit jaká je jeho finanční situace. V platební historii lze zjistit jakou má platební morálku identifikovat a vyloučit případný výpadek inkasa daně. Rovněž při osobním jednání s daňovým poplatníkem lze zjistit a poznat o jaký subjekt se jedná a co můžeme od něj očekávat tzv. prvotní dojem.

Jedna z nejdůležitějších příležitostí je nastavení povolení a uvést všechny pravidla a požadavky správce daně směřující k inkasu daně, aby nebyla nijak dotčena práva daňového subjektu. Přes dostatečný prostor pro nastavení kvalitního režimu se vyskytne případ, kdy jsou tato pravidla obcházena. Praktický rozbor některých případů je toho důkazem.

#### **Hrozby:**

- Zákonodárce nedomyslel praktické využití zákona a vznikly mezery pro daňovou akrobacii nebo daňový únik - systémová rizika. Praktické případy v minulosti jsou toho příkladem. Některé kauzy v oblasti vybraných výrobků vznikly jako důsledek cíleně vytvářených mezer v zákoně, které pak v daňové praxi byly využívány k vlastnímu prospěchu a obohacení.
- Při zpracování finanční analýzy dojde k nesprávnému vyhodnocení rizik.
- Za daňového poplatníka bude jednat osoba, která v případě výpadku inkasa nebude schopna dostát všech závazků.
- Přestože povolení bude, velmi dobře nastaveno nikdy nezabrání skutečnému úmyslu daňového poplatníka.
- Daňový subjekt uvede v žádosti nepravdivé údaje a předloží pozměněné doklady na základě, kterých bude nastaveno a následně vydáno povolení.

## **5.2 Etapa vyměřovacího řízení**

Skončením zdaňovacího období nastává etapa vyměřovací. Zde nastupuje zákonná povinnost daňového subjektu daň přiznat a zaplatit za zdaňovací období. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Plátce daně musí předložit správci daně a to do 25 dne po skončení zdaňovacího období daňové přiznání. Daňové přiznání lze podat na tiskopise nebo elektronicky místě příslušnému správci daně. V této fázi jsou vybrané výrobky vyrobeny, dopraveny, v daňovém skladu, ve volném daňovém oběhu nebo na jiném místě známém správci daně.<sup>82</sup>

---

<sup>82</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 246. ISBN 978-80-247-3800-0.

V této fázi vznikají následující rizika:

- po vzniku daňové povinnosti daňový subjekt nepodá daňové přiznání, není kontaktní, došlo ke změně statutárních zástupců plátce daně, v sídle firmy se již nikdo nenachází,
- daňový subjekt uvede nepravdivé nebo zkreslující údaje a tím ovlivní správné inkaso daně,
- zneužití možnosti vrácení daně na základě nepravdivých údajů. Zde se jedná o minerální oleje pro výrobu tepla a pro zemědělskou výrobu,
- potvrzení přijetí vybraných výrobků na základě padělaných razítek správce daně,
- komodity dovezené za účelem osvobození od daně ve skutečnosti jsou následně uvedeny na tuzemský trh v konečném použití. Zde se jedná deklarování jiné komodity, než která je ve skutečnosti dovezena. Jednoduchou chemickou úpravou může být z těchto výrobků uveden na trh líh, nafta.

### 5.3 Etapa placení daně

Po vyměření daňové povinnosti a uplynutí lhůty pro splatnost daně musí být daň zaplacená. Doba splatnosti daně u jednotlivých komodit je stanovena v zákoně o spotřebních daních. Daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, pokud zákon o spotřebních daních nestanoví jinak. U tabákových výrobků hodnota tabákových nálepek odpovídá výši daňové povinnosti tabákového výrobku za jednotkové balení určené k přímé spotřebě. U cigaret a tabáku ke kouření je splatnost do 60 dnů ode dne odebrání tabákových nálepek.<sup>83</sup>

V této fázi vznikají tato společná rizika:

- daňové přiznání bylo podáno ve lhůtě, ale inkaso daně nebylo splněno. Jedná se o případy, kdy subjekt již byl založen za tímto účelem, nebo dle zákonných pravidel byl přiveden do likvidace, vzhledem k nesolventnosti daňového subjektu může být důvod druhotné platební neschopnosti, která nastává u delších lhůt splatnosti faktur,
- byl povolen odklad platby a ukázalo se, že zajištění daně je nedostačující k její úhradě, jelikož předložené doklady se ukázaly jako pozměněné a nepravdivé,

---

<sup>83</sup>MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 247. ISBN 978-80-247-3800-0.

- každá informace, indicie, která upozorňující nesplnění daňové povinnosti musí být řádně prověřena se všemi možnými důsledky. Časové zaváhání, nebo nečinnost správce daně v této etapě mívá nenapravitelné důsledky.

Pro názornost je uvedena tabulka vývoje nedoplatků dle jednotlivých druhů vybraných výrobků v letech 2004 – 2010 v celé ČR.

| Druh daně     | Výše nedoplatků na spotřební dani v (mil. Kč) |            |             |              |              |              |              | Vývoj 2010/09 |                    |
|---------------|-----------------------------------------------|------------|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------------|
|               | 2004                                          | 2005       | 2006        | 2007         | 2008         | 2009         | 2010         | V %           | Přírůstek mil. Kč. |
| Min. olejů    | 108                                           | 290        | 768         | 1 723        | 1 993        | 2 256        | 2484         | 110%          | 227                |
| Z lihu        | 344                                           | 382        | 491         | 529          | 649          | 743          | 945          | 127%          | 202                |
| Z piva        | 4                                             | 8          | 146         | 290          | 6            | 8            | 4            | 48%           | -4                 |
| Z vína        | 4                                             | 6          | 0,5         | 1            | 1,2          | 0,7          | 0,8          | 113%          | 0,1                |
| TBV           | 0                                             | 1          | 146         | 119          | 128          | 165          | 531          | 322%          | 366                |
| <b>Celkem</b> | <b>459</b>                                    | <b>687</b> | <b>1551</b> | <b>2 662</b> | <b>2 778</b> | <b>3 173</b> | <b>3 965</b> | <b>125%</b>   | <b>792</b>         |

Tabulka č. 9: Vývoj nedoplatků dle jednotlivých komodit v letech 2004 – 2010 v celé ČR

Zdroj: Datový sklad CS ČR

## 5.4 Etapa kontrolní

Kontrolní činnost v nejširším smyslu představuje vyhledávací činnost, místní šetření, vytýkáci řízení, daňová kontrola a jiné úkony spojené s prověřováním daňových povinností. Oprávnění správce daně jsou specifikovány hmotným předpisem a to zákonem o spotřebních daních kde jsou uvedena oprávnění a nástroje, které má správce daně k dispozici. Jedná se především o § 41 oprávnění celních úřadů a celních ředitelství v rámci své působnosti. Oprávněnost vstupu celních orgánů do míst, kde jsou vyráběny, skladovány vybrané výrobky. Dále v § 42 jsou nástroje jako zajištění, propadnutí a zabrání vybraných výrobků a dopravních prostředků. V § 43 oprávnění uložení pokuty. V § 135 jsou formulovány správní delikty právnických osob a přestupky fyzických osob. Procesní normou je daňový řád kde zejména ustanovení § 81 pravomoci úřední osoby, § 82 povinnost plátce daně poskytnou součinnost při provádění místního šetření. Místním šetřením se prověřují konkrétní skutečnosti u konkrétních daňových subjektů a to „na místě samém“. Jde zejména o to prověřit určitou fyzickou skutečnost. Samotné provedení daňové kontroly je specifikováno v § 85 daňového řádu.<sup>84</sup>

<sup>84</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 238. ISBN 978-80-247-3800-0.

„Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.“<sup>85</sup> Všechny výše uvedené nástroje jsou vytvořeny pro správu spotřebních daní, jak efektivně je bude v praxi využívat správce daně je na jednotlivých pracovnících daňových kontrol. Pro samotnou správu daní je velmi důležitá vysoká odborná způsobilost pracovníků daňových kontrol. Systémová a efektivní kontrolní činnost je zaměřena na upevňování daňové morálky poplatníků tak, aby platili daně ve správné výši. Skutečnou výslednost kontrolní činnosti správce daně vyjadřuje níže uvedená tabulka č. 10.

| Celní ředitelství | Místní šetření | Kontroly omezení prodeje VV | Daňové kontroly |            | Doměřená částka SD na základě DK |
|-------------------|----------------|-----------------------------|-----------------|------------|----------------------------------|
|                   |                |                             | Zahájené        | Ukončené   |                                  |
| Brno              | 3 097          | 93                          | 64              | 72         | 3 470 422                        |
| Č. Budějovice     | 1 214          | 86                          | 40              | 41         | 473 749                          |
| Hr. Králové       | 890            | 243                         | 34              | 30         | 2 411 841                        |
| Olomouc           | 1 848          | 112                         | 38              | 37         | 163 948                          |
| Ostrava           | 1 946          | 230                         | 18              | 17         | 32 709 770                       |
| Plzeň             | 989            | 1 316                       | 66              | 68         | 1 547 600                        |
| Praha             | 3 715          | 91                          | 63              | 61         | 8 466 482                        |
| Ústí n/Labem      | 1 102          | 1 370                       | 32              | 36         | 32 946 436                       |
| <b>Celkem</b>     | <b>14 801</b>  | <b>3 541</b>                | <b>355</b>      | <b>362</b> | <b>82 190 248</b>                |
| Vývoj 10/09       | 86%            | 72%                         | 89%             | 89%        | 143%                             |

Tabulka č. 10: Počet provedených daňových kontrol v roce 2010 v celé ČR

Zdroj: Datový sklad CS vlastní úprava

V tabulce daňových kontrol provedených v roce 2010 je zřejmé, jaký výsledný efekt tzn. doměřená částka na spotřební dani. Ve sledovaném období připadá na jednu ukončenou daňovou kontrolu částka 227 044 Kč. Toto číslo vyjadřuje úroveň daňových poplatníků.

V této etapě jsou specifikována tato rizika:

- taktická nesoučinnost a obstrukční chování odvrací zjištění daňového úniku, neplnění požadavků správce daně, předložení potřebných dokladů,
- předložení falešných, pozměněných dokladů prokazujících zdanění,
- opakované použití dokladů vystavených pro jednu obchodní operaci v případě kontroly zdanění držených vybraných výrobků nebo jejich oprávněného nabytí bez daně,

<sup>85</sup> KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání Olomouc: Anag spol. s r.o., 2010, s. 315. IBN 978-80-7163-616-7.

- nízká odborná způsobilost a znalost problematiky správy spotřebních daní.

## 5.5 Etapa použití řádných opravných prostředků

Správce daně ve své správě využívá nástroje, které mu umožňují zákony upravující správu spotřebních daní. Správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva jen rozhodnutím. Provést změnu vydaného rozhodnutí lze učinit pouze v řízení, které zákon upravuje nebo popřípadě v soudním řízení správním. Jedná se o opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutím vydaných při správě daní. Musíme rozlišit tyto prostředky opravné, které má k dispozici příjemce rozhodnutí tedy plátce daně (např. odvolání nejdůležitější řádný opravný prostředek). Na druhé straně obnova řízení a přezkumné řízení je výlučný nástroj v rukou správce daně. Mezi další prostředky, které zákon zúčastněným osobám přiznává, patří: např. námitka, stížnost, žádost o posečkání daně, dodatečné daňové přiznání, podnět proti nečinnosti. Správce daně postupuje z úřední povinnosti za účelem vyměření nebo doměření daně apod. Plátce daně se domáhá zákonnými prostředky svých práv a zájmů vyvrací a zpochybňuje tvrzení správce daně.<sup>86</sup>

Identifikace rizik v této etapě je následující:

- snaha o dodatečné předložení nepravých důkazů, které vedou k jedinému cíli zbavení se daňové povinnosti a splnění inkasa daně,
- účelovými převody majetku společnosti a zabránit vymáhání a následné exekuci.

Pokud správce daně nedostatečně plní své povinnosti v určité části daňového řízení musí nesprávnost svého postupu napravit v dalších částech řízení, aby daňové řízení jako celek bylo provedeno v souladu se zákonem. Jednotlivé etapy daňového řízení mezi sebou úzce souvisí a navazují každá z nich má své opodstatnění a význam. Plátce daně, který má snahu vyhnout se daňové povinnosti má dostatek prostoru a možností jak to uskutečnit. Daňový únik je složitý jev viz. kapitola teoretická část. Správce daně musí v každé etapě daňového řízení postupovat obezřetně, aby minimalizoval možnost vzniku daňového úniku v kterékoliv etapě daňového řízení.

---

<sup>86</sup> MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19. vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, s. 242. ISBN 978-80-247-3800-0.

## 5.6 Výzkum rizikových faktorů a jejich vliv na daňovou kontrolu

Pro zkoumání stanoveného problému a výzkumné otázky bylo použito jako nástroje rizikovou a finanční analýzu. Kombinace těchto dvou analýz poskytne reálný vzorek měřených dat k řešení zkoumaných otázek. Riziková analýza hodnotí sledovaný subjekt dle jasných, předem stanovených faktorů. Faktory jsou vybírány tak, aby zachytily veškeré potřebné informace, které poskytnou správci daně potřebný obraz o hodnoceném subjektu. Pro praktický výzkum bylo zvoleno období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2011. V tomto časovém úseku bylo hodnoceno dle níže uvedených faktorů 185 subjektů. Faktory, které byly hodnoceny, vycházely z těchto skutečností:

Výše ročního předpisu spotřební daně, inkasa a nedoplatků jednotlivých daňových subjektů příslušných k správci spotřební daně. Do přehledu byly zapracovány rizikové faktory, které lze pro daňové subjekty jednoznačně vyčíslit a kvantifikovat. Jde především o analýzu rizikového chování daňového subjektu z hlediska platební morálky a kázně (evidence nedoplatků na spotřební dani, pokuty, penále, exekuce) dále z hlediska porušování obecně platných zákonů a předpisů v oblasti celního a daňového řízení, pátrání. Dalším rizikovým indikátorem může být nezkušenost u nově založeného daňového subjektu, zánik daňového subjektu či změny v řídicích orgánech daňového subjektu.

Pro kvantifikaci míry rizikového chování subjektu byly použity číselné hodnoty:

- 1 – Daňový subjekt byl pro daný rizikový faktor označen jako Nerizikový. Hodnota udává, že pro daný daňový subjekt nebyla na základě výběrového rizikového kritéria splněna podmínka výběru.
- 2 – Daňový subjekt je středně rizikový faktor. Hodnota představuje částečné splnění podmínky výběru na základě rizikového kritéria pro daný subjekt.
- 3 – Daňový subjekt je vysoce rizikový. Hodnota představuje splnění podmínky výběru na základě rizikového kritéria pro daný subjekt.

Pro vyčíslení celkové míry rizikovosti subjektů byly použity následující rizikové faktory:

1. Existence doměrků z předcházejících daňových kontrol nebo neprovedení daňové kontroly u daňového subjektu.
2. Pozitivní výsledek místního šetření.
3. Nedoplatek na spotřební dani v předešlých letech.
4. Aktuální nedoplatek spotřební daně.
5. Aktuální nedoplatek cla.

6. Vyměření pokut, penále, úroků a exekucí.
7. Výskyt subjektů v evidenci mimořádných událostí. Faktor informuje o pozitivním nálezů v evidenci mimořádných událostí.
8. Identifikace daňového subjektu, zánik a změny daňového subjektu. Faktor informuje, že předmětný daňový subjekt nově vznikl, zanikl, či v jeho řídicích orgánech proběhly změny.
9. Odejmutí povolení nakládat s vybranými výrobky podléhající spotřební dani. Informace o daňových subjektech, kterým bylo v minulosti odejmuto povolení na základě neplnění, porušování povinností stanovených správcem daně.
10. Kontrolní pásky ke značení lihu (kolky). Faktor informuje o evidenci případů, kdy došlo ke ztrátám, zneužití, fiktivním vývozům či výskytům a nesprávnému užití nebo padělání kontrolních pásek.
11. Denaturace. Stav, kdy daňový subjekt provádí denaturaci.

Výčet těchto faktorů je ovlivněn již provedenými daňovými kontrolami u daňových subjektů. Takové daňové subjekty mají na základě pozitivního výsledku daňové kontroly vysokou celkovou míru rizikovitosti. Na druhé straně jsou zde subjekty, u kterých proběhla daňová kontrola s výsledkem negativní a jejich míra rizikovitosti je nízká.

Po provedené analýze všech výsledných rizikových analýz a sumarizaci dat byla vytvořena tabulka četnosti dle dosažení stupně rizikovitosti.

| <b>Stupně rizikovitosti</b> | <b>Číselný stupeň rizikovitosti</b> | <b>Celkový počet analýz dle stupňů</b> | <b>Pozitivní daňové kontroly</b> |
|-----------------------------|-------------------------------------|----------------------------------------|----------------------------------|
| Nízká rizikovitost          | 1                                   | 33                                     | 12                               |
| Střední rizikovitost        | 2                                   | 40                                     | 35                               |
| Vysoká rizikovitost         | 3                                   | 112                                    | 98                               |
| Celkem                      |                                     | 185                                    | 145                              |

Tabulka č. 11: Rizikové analýzy v období od 1. 1. 2011 – 31. 12. 2011

Zdroj: Datový sklad CS ČR vlastní úprava

Celkový počet analýz dle jednotlivých stupňů rizikovitosti má vzrůstající hodnoty jen u analýz stupně střední a vysoké rizikovitosti. Přestože faktory jsou cílené na oblast finanční a celkové hospodaření subjektu, nejvíce ovlivnilo výši subjektů s vysokou mírou rizikovitosti faktor personálních vazeb a obchodních, či jiných aktivit. Jedná se o případy, kdy statutární zástupce v minulosti figuroval v obchodních operacích a případech, které směřovaly k záměrnému obcházení daňové povinnosti.

V tomto případě byl stanoven výzkumný problém touto otázkou:

**„Ovlivňují daňové kontroly výsledky hodnocení rizikových faktorů u daňových subjektů?“**

Tato otázka byla operacionalizována do následujících hypotéz:

**$H_0$  Hodnocení rizikových faktorů u daňových subjektů nemá vliv na počet pozitivních daňových kontrol.**

**$H_A$  Hodnocení rizikových faktorů u daňových subjektů má vliv na počet pozitivních daňových kontrol.**

Dle výsledků sumarizace dat a jejich skladby pro ověření výše uvedených hypotéz byla zvolena statistická metoda test nezávislosti chí-kvadrát pro kontingenční tabulku. Výše uvedená data byla doplněna do níže uvedené kontingenční tabulky a byly provedené výpočty, uvedené v příloze č. 2.

| Číselný stupeň rizikovosti | Celkový počet analýz dle stupňů | Pozitivní daňové kontroly |     |
|----------------------------|---------------------------------|---------------------------|-----|
| 1                          | 33 (25)                         | 12 (20)                   | 45  |
| 2                          | 40 (42)                         | 35(33)                    | 75  |
| 3                          | 112 (118)                       | 98 (92)                   | 210 |
|                            | 185                             | 145                       | 330 |

Tabulka č. 12: Výpočet testového kritéria chí-kvadrát

Hodnota ve sloupci celkový počet analýz dle stupňů rizikovosti bez závorky znamená naměřenou skutečnou hodnotu, která odpovídá alternativní hypotéze. Hodnota v závorce uvádí očekávanou četnost odpovídající nulové hypotéze. Dále byla vypočítána hodnota testového kritéria pro kontingenční tabulku pro každé pole kontingenční tabulky. Testové kritérium dané tabulky bylo  $\chi^2 = 6,722$ . Vypočítaná hodnota testového kritéria je ukazatelem velikosti mezi skutečností a nulovou hypotézou. Pro posouzení vypočítané hodnoty testového kritéria je potřeba určit počet stupňů volnosti. Pro výše uvedenou tabulku byly vypočteny 2 stupně volnosti a hladina významnosti byla zvolena 0,05. Při srovnání vypočítané hodnoty testového kritéria o dvou stupních volnosti a hladině významnosti 0,05 je v příloze II. Kritické hodnoty testového kritéria chí-kvadrát 5,991. Vypočítaná hodnota činí 6,722. Vypočítaná hodnota je větší, než hodnota v tabulce je tedy odmítnuta nulová hypotéza a přijata

alternativní. Lze tedy konstatovat, že „**Hodnocení rizikových faktorů u daňových subjektů má vliv na počet pozitivních daňových kontrol.**“

## 5.7 Výzkum dle finanční analýzy

Hodnocení podniku, společnosti bez provedené finanční analýzy je nepostradatelným předpokladem jak získat reálné informace o zkoumaném subjektu a jeho finanční situaci. Finanční analýza je zajímavá v tom, že umožňuje vlastní úsudek ke každé situaci, která ve firemním hospodaření nastane.<sup>87</sup> „Podstatou finanční analýzy je splnění dvou základních funkcí: Provéřit finanční zdraví podniku (ex-post analýza) a vytvořit základ pro finanční plán (ex-ante analýza). U první funkce hledáme odpověď na otázku, jaká je finanční situace podniku k určitému datu – jde o historický vývoj a odhad toho, co lze očekávat v nejbližší budoucnosti. Druhá funkce se opírá o poznatky finanční analýzy, které jsou základem pro plánování hlavních finančních veličin.“<sup>88</sup>

Hlavním úkolem každé finanční analýzy je ověření obchodní zdatnosti podniku, společnosti, pro toto zjištění jsou důležité zejména tyto účetní výkazy: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o tvorbě použití peněžních prostředků. Dle kompetencí celní správy a korektního pojetí smyslu finanční analýzy je nastaven jednotný systém interpretace výsledků finanční analýzy v povolovacích řízeních, posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky podle § 156 odst. 1 daňového řádu. Ve většině případů finanční stabilita je posuzována vzhledem k částce nedoplatku, nikoliv odděleně pouze celkovou finanční stabilitu subjektu.<sup>89</sup>

Podklady potřebné ke zpracování finanční analýzy vycházejí z níže uvedených faktorů:

1. Osvědčení místně příslušného finančního úřadu, Okresní správy sociálního zabezpečení o řádném plnění daňových a odvodových povinností.
2. Účetní závěrka nebo výkaz o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích za poslední dvě účetní období.
3. Přehled majetku zatíženého zástavním právem s uvedením jeho účetní hodnoty.
4. Výše pohledávek a závazků po lhůtě splatnosti více než 180 dní a více než 360.

<sup>87</sup> RUČKOVÁ P., *Finanční analýza*, Praha: GRADA, 1. vydání 2007, s. 19. ISBN 978-80-247.

<sup>88</sup> RUČKOVÁ P., *Finanční analýza*, Praha: GRADA, 1. vydání 2007, s. 21. ISBN 978-80-247.

<sup>89</sup> RUČKOVÁ P., *Finanční analýza*, Praha: GRADA, 1. vydání 2007, s. 22. ISBN 978-80-247

5. Bankovní reference.
6. Ostatní podklady nezbytné pro posouzení majetkové finanční stability, při přeměnách společnosti (zahajovací rozvaha, projekt fúze, rozdělení).

Výčet není úplný, obsahuje jen část, která tvoří základ pro sestavení finanční analýzy.

Dalším cílem této práce je ověření výzkumné otázky, zda přípravná etapa v daňovém řízení je významná pro správce spotřební daně. Jako výchozí nástroj pro ověření této hypotézy byly použity finanční analýzy provedené v období 2009 – 2011. Po sestavení tabulek celkové četnosti provedených analýz, byl proveden výběr subjektů, u kterých sledované faktory dosahovaly nevyhovujících hodnot. Dále byly sledovány a sestavena četnost těch subjektů, u kterých byla na základě prvotní analýzy v průběhu daňového řízení provedena daňová kontrola a s jakým výsledkem. Dle těchto faktorů byla sestavena tabulka četností. Pozitivní výsledky finančních analýz byly podkladem pro případné zamítnutí žádosti o povolení. Takových případů bylo minimálně, proto byly vyhodnoceny, jako statisticky nevýznamné a dál a nebyly předmětem prováděného výzkumu. V této fázi výzkumu se potvrdilo tvrzení, pokud subjekt splní požadavky stanovené v zákoně o spotřebních daních, správce daně nemá nástroj, k zamítnutí takové žádosti o vydání povolení. K měření významnosti přípravné etapy byla stanovena následující výzkumná otázka:

**„Je nejdůležitější etapou daňového řízení při správě spotřebních daní etapa přípravná?“**

Výše uvedenou výzkumná otázka byla operacionalizována následovně:

**$H_0$  Faktory finanční analýzy nejsou významné pro přípravnou etapu daňového řízení.**

**$H_A$  Faktory finanční analýz jsou významné pro přípravnou etapu daňového řízení.**

Pro přehlednost byla data zpracována do níže uvedené tabulky.

| Rok           | Počet finančních analýz celkem | Nevyhovující faktory | Pozitivní daňové kontroly |
|---------------|--------------------------------|----------------------|---------------------------|
| 2009          | 378                            | 105                  | 59                        |
| 2010          | 442                            | 115                  | 68                        |
| 2011          | 465                            | 125                  | 74                        |
| <b>celkem</b> | 1285                           | 345                  | 289                       |

Tabulka č. 13: Počet finančních analýz jejich výslednost k daňovým kontrolám  
Zdroj: Datový sklad CS ČR vlastní úprava

Ve sloupci nevyhovující faktory jsou uvedeny všechny subjekty, u kterých výsledek hodnocených faktorů finanční analýzy byl nevyhovující. Jednalo se především

o faktory sledující platební kázeň a plnění závazků. U všech těchto subjektů byla provedena daňová kontrola, jejíž výsledek je uveden ve sloupci pozitivní daňová kontrola. Cílem měření je zjistit zda je statisticky významné a pro daňové řízení přínosem věnovat pozornost výsledkům finanční analýzy. K ověření platnosti těchto hypotéz byl vybrán a následně vypočítán dle Pearsonova koeficientu korelace. Po dosažení všech hodnot do tabulky a vzorce byl proveden výpočet uvedený v příloze č. 3, kdy hodnota Pearsonova koeficientu korelace byla  $r = 0,993$ . Výsledná hodnota byla porovnána s kritickou hodnotou Pearsonova koeficientu korelace a naměřená hodnota  $r = 0,993$  vypovídá o významnosti finanční analýzy pro přípravnou etapu daňového řízení. Z toho to důvodu byla odmítnuta nulová hypotéza a byla přijata alternativní hypotéza. Výzkum tedy potvrdil, že faktory finanční analýzy jsou významné pro přípravnou etapu daňového řízení.

## 6 Vyhodnocení provedených hypotéz a analýz

Cílem této práce je ověřit platnost uvedených hypotéz, vytvořit návrh na řešení daňových úniků při správě spotřebních daní a minimalizovat jejich vznik. Na základě provedeného praktického výzkumu a teorie uvedené v úvodní části této práce, bylo dospěno k níže uvedeným závěrům.

### 6.1 Závěry přijatých hypotéz

Při ověřování výzkumné otázky zda ovlivňují daňové kontroly výsledky hodnocení rizikových faktorů u daňových subjektů, bylo výzkumem prokázáno, že ovlivňují. Provedené analýzy a výzkum potvrdily význam prováděných rizikových analýz. Zároveň bylo v praxi potvrzeno, že se zjištěnými riziky je nutné neustále pracovat a sledovat v průběhu daňového řízení. Počet pozitivních daňových kontrol toto jednoznačně dokazuje. Rizika a jejich vývoj musí správce daně nepřetržitě sledovat a vyhodnocovat, jelikož chvilková nepozornost umožňuje vznik daňových úniků. Příklady z každodenní praxe jsou toho důkazem. Dále bylo zjištěno, že pokud správce daně bude, postupovat v souladu s právními předpisy nepodaří se mu však zamezit vzniku systémových rizik. Praktický výzkum potvrdil, že v systému existují možnosti vzniku daňových úniků, přestože bude správce daně postupovat v souladu se zákonnými předpisy a normami upravující správu spotřebních daní.

V druhém případě byla zkoumána otázka, zda je nejdůležitější etapou daňového řízení při správě spotřebních daní etapa přípravná. Měřením tato otázka byla statisticky potvrzena. Proto také byla přijata stanovena alternativní hypotéza. Z pohledu řešení daňových úniků, je etapa přípravná nejdůležitější. Dochází zde k prvotnímu nastavení pravidel na základě předložených požadavků plátce daně. Správce daně má v tomto okamžiku prvotní informace o daňovém subjektu, jeho historii, současnosti a budoucích záměrech. Na základě těchto údajů dochází k přijetí opatření k zajištění výběru inkasa spotřební daně a zamezení vzniku daňového úniku. Zde si správce daně vytváří podmínky pro své činnosti spojené se správou spotřebních daní. Jedná se především o tyto:

- definice podmínek v povolení jak nakládat s vybranými výrobky,
- zajištění výše spotřební daně formou záruky,
- stanovení podmínek pro komunikaci a kontrolní činnost správce daně.

Dále bylo zjištěno, že mezi silné stránky této etapy patří prvotní stanovení podmínek. Naopak slabou stránkou je skutečnost, že nelze vyloučit skutečný záměr daňového subjektu, který hodlá provést, v kterékoliv etapě daňového řízení.

## 6.2 Konkrétní závěry provedených hypotéz a analýz

Nejdůležitější etapou daňového řízení při správě spotřebních daní je etapa přípravná. Prováděný výzkum statisticky tuto otázku prokázal. O důležitosti této fáze v daňovém řízení není v praxi pochyb. Správce daně má před sebou finanční analýzu, která je obrazem daného subjektu. Je nutné s finanční analýzou neustále pracovat, průběžně vyhodnocovat, analyzovat uváděné údaje, která mohou mít výrazný vliv nebo, vztah k daňovému řízení. Tato skutečnost byla prokázána v praxi tím, že údaje zjištěné v prvotní fázi povolovacího řízení byly podkladem pro zahájení daňové kontroly v průběhu daňového řízení. Samotné daňové kontroly zahájené dle těchto analýz byly pozitivní, což potvrzuje opodstatněnost a důležitost finanční analýzy v přípravném řízení.

Praktický výzkum prokázal význam provádění rizikové analýzy, ve které jsou sledovány faktory, ovlivňující daňové řízení v celém jeho průběhu. Co zcela výzkum potvrdil, je nutnost věnovat zvýšenou pozornost a vyhledávat nově vzniklé faktory ovlivňující daňové řízení. Zajímavým zjištěním je, že nejvíce míru rizikovosti hodnoceného subjektu ovlivňují personální vazby a obchodní aktivity, nebo jiné aktivity, než hospodářské výsledky daného subjektu. Jedná se zejména o kontakty a vazby na osoby a subjekty, které již mají zkušenost nebo aktivity s daňovými úniky.

Další příčiny vzniku daňových úniků, které byly zjištěny při praktickém výzkumu:

**Hlavní příčinou vzniku daňových úniků je vysoká míra zdanění, která současně ovlivňuje výši poptávky některých vybraných výrobků.**

Vznik daňového úniku podmiňuje prostředí, čas a ostatní podmínky uvedené v kapitole č. 4.1 této práce. Pokud stát chce ovládat trh a zajistit fiskální příjmy do státní pokladny musí citlivě upravovat míru zdanění tak, aby daně byly efektivní a netlačily daňové poplatníky k nezákonným praktikám. V praxi to znamená nasazovat takovou výši daně, která bude pro daňové poplatníky příznivá, ale zároveň spravedlivá. Mezi vybrané výrobky, které jsou, z hlediska výběru inkasa spotřební daně významné dle této práce patří:

- minerální oleje,
- tabákové výrobky,

- líh.

Všechny výše uvedené komodity mají společné neustále zvýšenou poptávku. Je to dáno skutečnou spotřebou a hospodářským a sociálním vývojem ve společnosti.

**Za velmi významné považuji pro správnou identifikaci daňových úniků znalost všech možných rizik, které při správě spotřebních daní neustále mění svou podobu.**

Zde se jedná o rizika vnější - prostředí a čas ve společnosti. Vnitřní - situace uvnitř daňového subjektu. Zejména personální obsazení, společníci, obchodní partneři a konečném důsledku platební schopnost vůči svým závazkům.

Mezi základní rizika lze považovat tyto:

- velká konkurence,
- neschopnost reagovat na potřeby trhu,
- zaostávání za modernizací a vývojem,
- nevyrovnaná ekonomická situace daňového subjektu,
- daňová politika státu.

Je nutné, věnovat neustálou pozornost vývoji stávajících a nových rizik formou různých analýz. Z pohledu spotřebitele, správce daně i ve vztahu k členským státům Evropské unie. Takový obecný náhled na spotřební daně je popsán v kapitole 2.1.2. Oblasti jednotlivých komodit u správy spotřebních daní jsou velmi rozsáhlé a různorodé, praktické příklady jsou toho důkazem. Ovšem to jsou jen ty, o kterých se již správce daně dozvěděl, ale existují nové a novější způsoby jak se vyhnout placení spotřební daně.

**Pachatelé daňových úniků jsou velmi dobře organizováni a spolupracují čím dál více na nadnárodní úrovni ve složitých obchodních řetězcích.**

V praktických případech jsou popsány činnosti některých organizovaných skupin, které působí zejména v obchodech s minerálními oleji, tabákovými výrobky a lihem. Tyto případy, jsou jasným důkazem, že tyto skupiny jsou ochotny pro maximalizaci svého zisku podstoupit jakékoliv riziko. Podnikatelská etika zde neplatí, hlavní ukazatel je zde konečný zisk. Čím vyšší je daňový únik tím vyšší riziko jsou pachatelé ochotni podstoupit. Pachatelé daňových úniků vědomě využívají všech možných zákonných možností, které umožňují vznik a vývoj daňových úniků. Praxe ukazuje, že mnohdy mají správné informace ještě dříve než samotný správce daně, což nevylučuje možnost záměrného lobování a následné vytváření mezer v zákonech a právních normách.

## 6.3 Systémová rizika

V této podkapitole jsou uvedena společná rizika ve všech oblastech správy spotřebních daní. Některé z nich lze považovat za systémové a je nutné na ně zvlášť upozornit.

**Přestože správce daně má informace nasvědčující zvýšené riziko, že daňový subjekt je účelově krátkodobě založen nemá zákonnou možnost mu nevydat povolení k nakládání s vybranými výrobky (viz kapitola 5. 1 této práce).**

Jedná se především o subjekty s krátkou podnikatelskou historií, nemají žádné zkušenosti v dané oblasti. Personální obsazení je z osob, které nemají potřebné vzdělání, odborné znalosti ani praxi v daném oboru. Přes všechny tyto skutečnosti subjekty provádějí kolotoče složitých obchodních transakcí a prodejů na cestě, které vedou k daňovým únikům. Je předem jasné, že statutární orgány a vlastníci těchto subjektů, budou po uskutečnění obchodní operace nekontaktní a společnost skončí v likvidaci bez prostředků. Správce daně by měl mít nástroj jak zajistit řádné plnění daňové povinnosti u takto vzniklých a vyvíjejících se společností.

**Naplňování politiky Evropského společenství zajišťuje rozvoj obchodu, ale nesmí být oslabována pozice správce daně, zejména jeho kontrolní činnost.**

Zavedením jednotného vnitřního trhu přistoupila naše země k podmínkám, které považuje Evropské společenství za zásadní, jedná se především o volný pohyb zboží. Praxe však ukazuje, že s tímto volným pohybem zboží vzniká zvýšené riziko nelegálních obchodů. Daňové subjekty mají v povolení nastaven dostatečný časový prostor pro potřebnou manipulaci s vybranými výrobky. Jak je popsáno v kapitole č. 4, této práce i v krátkém období lze provést tolik přeprav a transakcí, které vedou k velkým ztrátám na inkasu spotřební daně. Správce daně v dobré víře doufá, že vše je pořádku, ale opak je pravdou. Jak je uvedeno v kapitole č. 4. 1 této práce, nikdy nelze odhalit skutečný záměr daňového subjektu, který chce uskutečnit v kterékoliv fázi daňového řízení. Tady je jasný důvod pro namátkové a cílené daňové kontroly správce daně.

**Inkaso spotřební daně je příjmem daného státu ne Evropského společenství. Zájmy národní budou převládat nad zájmy Evropského společenství.**

Jednoznačně každý stát bude hájit své národní zájmy a uplatňovat taková pravidla vyhovující danému státu. Bude podporovat iniciativy a zájmy svých občanů, i když mohou některé aktivity přerůst v nelegální činnost organizovaných skupin. Pokud výsledný efekt

z těchto aktivit bude inkaso do stání pokladny. Je zde dána určitá volnost na trhu s těmito výrobky a záleží na každém státu, jak je využije. Vzniká zde rivalita mezi státy, pokud legislativa Evropského společenství nebude usměrňovat některé aktivity v této oblasti lze očekávat problémy a komplikace. Praktickým dlouhodobým příkladem je nejednotné používání denaturačních prostředků při výrobě lihu v rámci Evropského společenství. Tato skutečnost trvale vytváří v mnoha členských státech příznivé podmínky pro vznik daňových úniků.

**Neustálým snižováním finančních a personálních zdrojů správce daně a neustále se měnící se budoucí vize, nevede k efektivní správě spotřebních daní.**

Takové to prostředí u správce daně lze charakterizovat jako trvalou nejistotu, s nejasnou budoucností. Taková situace nahrává pachatelům daňových úniků. Správce daně k zajištění efektivní správy spotřebních daní musí disponovat kvalifikovanými odborníky z oblasti daní a mezinárodních obchodních operací, kteří jsou ochotni se neustále zdokonalovat a vzdělávat v daném oboru. Ve správě spotřebních daní jsou zaváděny nové postupy s maximálním využitím programových aplikací, výpočetní techniky, to klade zvýšené požadavky zejména na pracovníky správce daně. Odborné znalosti pracovníků správce daně musí být na takové úrovni, aby zajistili splnění všech úkolů spojených s efektivní správou spotřebních daní. Vyškolení takových pracovníků je dlouhodobý, nepřetržitý a finančně náročný proces. Jedním z dílčích cílů této práce, je návrh vzdělávacích programů pro jednotlivé oblasti správy spotřebních daní.

## **6.4 Kvantifikace daňových úniků**

Kapitola 4.1 této práce se zabývá otázkou měření rozsahu daňových úniků, jejich zjišťování. Jaká je skutečná výše daňových úniků i těch neodhalených zůstává předmětem nezodpovězené otázky. Pokud k celkové částce odhalených daňových úniků připočteme předpokládané procento neodhalených daňových úniků, získáme hodnotu, která velmi výrazně ovlivní inkaso spotřebních daní. Pro názornost je uveden přehled porušení daňových předpisů v uvedených oblastech v letech 2009 – 2010 v celé ČR.

| Komodita                                   | Počet případů |      | Únik v Kč     |             |
|--------------------------------------------|---------------|------|---------------|-------------|
|                                            | 2009          | 2010 | 2009          | 2010        |
| Alkohol (líh)                              | 22            | 91   | 4 216 846     | 8 564 768   |
| Alkoholické nápoje<br>Lihoviny, víno, pivo | 258           | 430  | 6 483 376     | 14 268 516  |
| Tabák                                      | 90            | 118  | 67 863 568    | 84 254 633  |
| TV (cigarety, doutníky)                    | 278           | 343  | 101 416 143   | 160 805 889 |
| Minerální oleje                            | 71            | 103  | 863 125 321   | 196 235 123 |
| Celkem                                     | 719           | 1085 | 1 043 105 254 | 464 128 929 |

Tabulka č. 14: Přehled zjištěných porušení daňových předpisů v letech 2009 - 2010

Zdroj: Datový sklad CS ČR vlastní úprava

Bez povšimnutí nemůžeme ponechat celkový počet zjištěných případů, kdy v roce 2009 byla průměrná hodnota daňového úniku jednoho případu 1 450 772 Kč a v roce 2010, 427 768 Kč. **Dopady na celkové inkaso spotřební daně jsou velmi výrazné.** Tyto čísla jsou zajímavá pro správce daně z hlediska zajištění inkasa spotřební daně. Toto je hlavní důvod, pro který je nutné věnovat daňovým únikům soustavnou a důslednou pozornost. V úvodu této práce je napsána definice daňového úniku „**Daňový únik je složitý jev, jehož formy se v prostoru a čase mění.**“ Dalším praktickým potvrzení této definice je skutečnost, že při daňovém úniku dochází současně k porušování jiných předpisů a norem, které upravují některé oblasti.

Jedná se o tyto:

- krácení daně z přidané hodnoty a daně z příjmů, tento způsob se v poslední době velmi často objevuje, spotřební daň je uhrazena ale DPH nikoliv,
- registrace podnikání, osoby podnikají bez povolení, osoby vyrábějí výrobky následně je distribují na trh podnikají bez povolení, čili neoprávněně,
- výroba podobného zboží výrobků – padělků, porušení zákona o duševním vlastnictví je v poslední době velmi častým jevem,
- nezákonná činnost není zachycena v účetnictví společnosti, jelikož žádné neexistuje, dochází k porušení hospodářské soutěže,
- dále dochází k porušování norem pro ochranu zdraví a práv spotřebitele.

## 7 Návrh na řešení daňových úniků při správě spotřebních daní

V této kapitole jsou navržena řešení daňových úniků. Vzdělávací program je navržen pro pracovníky správce daně dle jednotlivých oblastí. Jsou uvedena opatření společná pro všechny oblasti spotřební daně, řešení přijatých závěrů a současně je vytvořen systém represivních opatření správce daně pro jeho efektivnější správu.

### 7.1 Návrh vzdělávacího programu na základě ověřených hypotéz

Po provedení vyhodnocení praktického výzkumu a ověření stanovených hypotéz navrhuji vzdělávací projekty zaměřené na vznik a odhalování daňových úniků v průběhu daňového řízení při správě spotřebních daní. Přestože v § 45 odst. 1 písm. d) zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů je uvedeno: „*Celník je povinen prohlubovat svoji odbornost.*“ Toto ustanovení pro správu spotřební daně nezaručuje vytýčený efekt a nijak nesnižuje riziko vzniku daňového úniku.

Hlavním cílem návrhu je zvýšit odbornou přípravu a prohloubit odborné znalosti pracovníků správce daně a tím posílit samotný praktický výkon správy spotřebních daní. Zvýšením odborné kvalifikace přispět k většímu počtu odhalení daňových úniků, minimalizaci jejich vzniku. Současné vzdělávání správce daně se nezabývá daňovými úniky podrobně jen v obecné rovině. Efektivní správa spotřebních daní vyžaduje zvýšené nároky na soustavné vzdělávání a doplňování odborných znalostí a dovedností. Daňový únik je složitý jev měnící se v prostoru a čase. Neustále se objevují nové případy, ve kterých bylo užito nových pro správce daně neznámých obchodních operací a postupů. Vzdělávání musí být uskutečňováno na vysoké úrovni s maximálním využitím všech současných i nových metod vzdělávání. Problematika spotřebních daní je specifická a obsáhlá, proto je nezbytné ve vzdělávání vytvořit návrhy dle jednotlivých oblastí a ty úzce specializovat na konkrétní situace. Důkazem toho je samotná technologie výroby a zpracování výrobků jednotlivých komodit, která se uskutečňuje podle složitých technologických postupů. Tyto složité technologické postupy vyžadují vysokou odbornou způsobilost pracovníků správce daně. Znalost výroby výrobků podléhajících spotřební dani a technologických postupů je pro každého pracovníka dané komodity nezbytná, v opačném případě neznalost dané problematiky sebou nese zvýšené riziko vzniku daňového úniku. Potřebnou odbornost lze

dosáhnout pouze průběžným a soustavným vzděláváním, které bude pružně reagovat na všechny nové metody a způsoby zjištěných daňových úniků. Informace o nových metodách a způsobech daňových úniků musí být zpracována rychle, přehledně a srozumitelně. Jen v takové podobě ji lze zařadit do vzdělávacího programu.

Velmi důležité je také správně motivovat pracovníky správce daně k soustavnému a cílevědomému samostudiu doplňování odborných znalostí a vědomostí z oblastí spotřebních daní. Je třeba si uvědomit, že sebelepší vzdělávací program bez osobního nasazení a motivace pracovníků není účinný. Zároveň je nutné nastavit zpětnou vazbu na provedení ověřování získaných znalostí a jejich upevňování. Z těchto důvodů je v každém vzdělávacím programu uveden způsob ukončení. Po absolvování vzdělávacího programu je nutné průběžně rozesílat pracovníky na stáže, kde dochází k ověřování a upevňování získaných vědomostí v praxi.

Pro vyšší efektivitu a účinnost vzdělávání je potřebné rozdělení pracovníků dle pracovního zařazení a specializace na správu jednotlivých daní. Jedná se o tyto skupiny:

- minerální oleje,
- líh, pivo, víno a meziprodukty,
- tabákové výrobky.

Tyto výše uvedené oblasti jsou tak specifické, že každá z nich si vyžaduje sestavení individuálního vzdělávacího programu. Je to způsobeno zejména účelem spotřeby a rozdílnou sazbou daně. Dalším faktorem nutné odbornosti a znalosti některých specifických norem upravujících správu jednotlivých oblastí spotřebních daní. Při výběru témat a obsahové stránky vzdělávacích programů je vycházeno dle zjištěných skutečností při prováděném praktickém výzkumu. Po vyhodnocení výsledku ověřování výzkumných otázek jsou navrženy následující vzdělávací programy, které jsou podobně rozpracovány v přílohách č. 4 – 9.

#### **Účetnictví jako základ pro kontrolu v daňovém řízení (příloha č. 4)**

Znalost účetnictví je jedna z nejdůležitějších kompetencí správce daně. Bez znalosti a orientace v této oblasti nelze provádět efektivní kontrolní činnost. Vzdělávací program je zaměřen na znalost náležitostí, oběh účetních dokladů a jejich vedení v programových aplikacích. Hlavní zaměření programu je na kompetence potřebné pro kontrolní činnost v daňovém řízení, zejména kontrolní výpočet daně a její uvádění na fakturách.

#### **Vyhledávání daňových úniků ve všech oblastech správy spotřebních daní (příloha č. 5)**

Hlavní cílem je získání kompetencí potřebných pro vyhledávání daňových úniků se zaměřením na indicie, které vedou ke krácení daně. Praktický rozbor některých případů

a vyhodnocení rizik, které způsobily jejich vznik v jednotlivých fázích daňového řízení. Výčet obchodních operací umožňující vznik daňových úniků a jiných negativních jevů, které daňové úniky doprovázejí. Provádění rizikových analýz, jejich vyhodnocování a možné využití pro správu spotřební daně.

#### **Daňové řízení průběh jednotlivých fází (příloha č. 6)**

Vedení daňového řízení v jednotlivých fázích, jejich praktický rozbor a případná rizika, která umožňují vznik daňového úniku. Činnost správce daně se zaměřením na maximální minimalizaci vzniku rizik, které výrazně ovlivňují inkaso spotřební daně. Znalost daňového řádu jako hlavní procesní normy, jeho aplikace při správě spotřebních daní. Prezentace vedení místního šetření, vytýkácího řízení a kontrolní činnosti správce daně. Zajištění spotřební daně finanční jistotou nebo jinou záruční jistinou, jejich formy a náležitosti. Povolování daňového skladu, náležitosti povolení, skladová evidence.

#### **Minerální oleje technologické postupy výroby (příloha č. 7)**

Seznámení s technologií výroby minerálních olejů a vedení praktické správy spotřební daně s minerálními oleji. Zařazování olejů do sazeb dle celního sazebníku a následně do sazeb dle daňového zatížení. Vznik daňové povinnosti daň přiznat a zaplatit. Barvení a značkování některých minerálních olejů. Doprava minerálních olejů a doklady jejich náležitosti.

#### **Správa spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků (příloha č. 8)**

Zpracovávání tabáku a tabákových výrobků jejich členění dle sazby daně. Plátce daně, předmět daně, cena pro konečného spotřebitele, prokázání zdanění. Značení tabákovými nálepkami, kontrola značení, odběr a distribuce tabákových nálepek. Rozbor daňových úniků nejčastější způsoby a metody krácení daně.

#### **Správa spotřební daně z lihu, z piva vína a meziproductů (příloha č. 9)**

Výroba lihu destilátu technologické postupy. Denaturace lihu, druhy denaturačních prostředků používaných v praxi. Vedení skladové evidence a dokladů používané při dopravě těchto výrobků. Náležitosti a typy povolení k výrobě a skladování, nakládání s těmito výrobky. Vznik daňové povinnosti daň přiznat a zaplatit. Existence a vznik rizik v jednotlivých fázích daňového řízení. Rozbor daňových úniků nejběžnější způsoby a metody.

## 7.2 Návrh opatření ve všech oblastech spotřební daně

Dle provedených analýz a závěrů hypotéz jsou navržena pro jednotlivé oblasti spotřební daně tyto opatření pro efektivní správu a minimalizaci vzniku daňových úniků.

1. Věnovat trvale zvýšenou pozornost kontrolám přeprav minerálních olejů a jim podobných látek.
2. Zaměřit se na odběr vzorků u tzv. „směsné nafty“ a nafty s příměsemi bioložek k vyloučení jejich záměny s využitím rozdílných sazeb daně.
3. Zvýšit intenzitu odběru kontrolních vzorků pohonných hmot na tuzemských čerpacích stanicích a odběru vzorků z nádrží dopravních prostředků.
4. Provádět kontroly provozovatelů čerpacích stanic, zda nakupují pohonné hmoty od osoby zapsané v seznamu distributorů vedeném na Generálním ředitelství cel a zda vedou evidenci o množství prodávaných nebo vydávaných pohonných hmot.
5. Zvážit možnosti a způsoby případného zavedení centrální evidence oznámení přeprav vybraných výrobků, zejména minerálních olejů uvedených v tuzemsku či v jiných členských státech EU do volného daňového oběhu a minerálních olejů, které díky účelu svého užití nejsou v uvedených zemích předmětem spotřební daně.
6. Provádět namátkovou kontrolu výrobních zařízení lihovarů s cílem eliminovat rizika výroby mimobilančního lihu, u předem vytipovaných subjektů využít institut stálého daňového dozoru.
7. Provádět namátkovou kontrolu likérů s cílem eliminovat neevidovanou výrobu lihovin v oficiálních provozech, v opodstatněných případech u předem vytipovaných subjektů využít opět institut stálého daňového dozoru.
8. V rámci kvalitně prováděných daňových kontrol se zaměřit na porovnání výše spotřeby a výkonů, tzn. na vyhodnocení vstupu materiálu, pomocných látek (aromata, emulze) spotřeby lahví, etiket uzávěrů spotřeby energie a porovnání těchto nákladů s evidencí výroby.
9. Zaměřit pozornost na subjekty odebírající kontrolní pásky ke značení lihu ve větším rozsahu neodpovídajícím jeho výrobním možnostem, nebo určených ke značení lihovin v zahraničí a na subjekty, které nahlásí ztrátu, odcizení či zničení odebraných kontrolních pásek.
10. Ve vybraných případech provádět komparaci kontrolních pásek odebraných výrobcem a příslušných údajů z evidencí správce daně a výrobce (inventury).
11. Věnovat vyšší pozornost procesu denaturace lihu včetně oběhu vzorků.

12. Spoluprací a vzájemnou výměnou informací mezi útvary CS ČR, zahraničními CS a tuzemskými profesními organizacemi (unie výrobců lihovin) a zvýšenou kontrolní činností v terénu eliminovat nelegální zdroje mimobídaného lihu.
13. Věnovat vyšší pozornost daňovým subjektům (lihovarům, likérkám) s nízkou produkcí a se zhoršenou finančně hospodářskou situací subjektu.
14. Monitorovat obchod s obalovým sklem.
15. Pravidelně monitorovat veřejně dostupné informace o nabídce a poptávce po zařízení na výrobu lihu, lihovin, obalovém sklu, lihu lihovinách a dalších výrobcích na bázi lihu.
16. Zaměřit kontrolní činnost na malé nezávislé pivovary a menší výrobce piva za účelem eliminace rizika spojeného s uplatňováním snížené sazby daně z piva na základě stanovení velikostní skupiny pivovaru viz kapitola 2.2.3 této práce.
17. Zaměřit kontrolní činnost na dovoz komodit nezátížených daní z vína a meziproductů nebo zatížených nulovou sazbou této daně (tichá vána), které by mohly krýt dovoz vybraných výrobků podléhajících spotřební dani.
18. Zaměřit pozornost na kontrolu povinnosti uvádět cigarety do volného daňového oběhu v době, kdy je cena na tabákové nálepce aktuální.
19. Zintenzivnit kontrolu zdanění tabákových směsí.
20. Spolupracovat s legálními výrobci a distributory tabákových výrobků a kontrolními složkami správce daně.
21. Rozvíjet mezinárodní spolupráci se sousedními zeměmi a jejich orgány.
22. Pravidelně analyzovat systém rizik v oblasti povolovacích řízení, důkladně prověřovat žadatele o vydání povolení v oblasti správy spotřebních daní a v návaznosti na to přijímat adekvátní opatření u výkonných útvarů.
23. Zvýšenou pozornost věnovat dostatečnému zajištění spotřební daně a orientačně ověřovat dostatečnost zajištění daně.
24. Personálně stabilizovat správce daně zvyšovat odborné znalosti zejména kontrolních oddělení, tyto pak zaměřit na vytipované rizikové subjekty, u nichž je předpoklad vzniku daňových úniků.
25. Maximálně a efektivně zavádět do daňového řízení a kontrolních mechanismů všechny potřebné programové aplikace a vedení různých evidencí na PC potřebné pro správu spotřební daně.

### 7.3 Návrh na řešení zjištěných závěrů

Hlavní příčinou vzniku daňového úniku je vysoká poptávka spojená s vysokou mírou zdanění vybraných výrobků. Snížit poptávku v oblasti alkoholu a cigaret znamená změnit či ovlivnit myšlení lidí. Praxi se setkáváme s nápisy na obalech cigaret, které upozorňují na jejich škodlivost. Tato informace je povinná pro výrobce. Stejným způsobem by mohly být označeny alkoholické nápoje. Zde je dostatečný prostor na osvětovou činnost. Reklamní kampaně podporované státem ve formě společenských akcí, jejichž záměrem bude zdravý životní styl. Chystané změny ve zdravotnictví a financování lékařské péče donutí každého člověka si položit otázku, jak naložím a co udělá pro své zdraví. Pokud se změní myšlení lidí, sníží se spotřeba alkoholu a cigaret. Velké rezervy jsou ve výchově dětí v rodině, ve škole zde zavést reklamní akce proti alkoholu a jeho konzumaci.

Sníží-li se míra zdanění na únosnou mez, zlepší se daňová disciplína u plátců daně. Stát si bude muset najít jiné zdroje příjmů do státní pokladny. Identifikace daňových úniků a znalost všech možných rizik vznikajících při správě spotřební daně je velmi významná. Rizika lze minimalizovat několika způsoby, prováděním různých analýz daňových subjektů, společnosti, spotřeby občanů a na základě těchto analýz cíleně a systematicky tvořit a upravovat legislativu v oblasti spotřebních daní. Organizovanost pachatelů daňových úniků a jejich způsoby se mění v prostoru a v čase dle momentální potřeby. Zde dochází k značnému vývoji po stránce složitosti případu jeho neprůhlednosti v běžné kontrolní činnosti správce daně. Pachatelé, jsou příslušníky různých společenských vrstev každý má svou pozici a sní spojenou roli, kterou přesně plní v předem dobře připravených obchodních transakcích a kontraktech.

### 7.4 Návrh na represivní opatření

Represivní opatření jsou především nástroje, které byly správci daně dány dle zákonných norem a mezinárodních smluv upravujících tuto oblast. V praxi se jedná o nejeefektivnější způsob minimalizaci ztráty inkasa spotřební daně. Jedná se o kontrolní a ostatní činnosti správce daně. Represivní opatření by měla být systémová, efektivní a zaměřená na rizika uvedená v kapitole 7.2 této práce. V kapitole 6.3 této práce je uvedeno, že při vzniku daňového úniku je paralelně porušována celá řada jiných předpisů upravující některé oblasti. Z tohoto důvodu musí správce daně spolupracovat s ostatními státními

orgány, které vykonávají kontrolní činnosti dle svých svěřených kompetencí. Jedná se především o tyto:

- Českou obchodní inspekci,
- Českou zemědělskou a potravinářskou inspekci,
- Polici ČR,
- Finanční úřady a Finanční ředitelství,
- Živnostenské úřady,
- Městská policie,
- Pracovní úřady.

Každý výše uvedený orgán při své činnosti pracuje s různými informacemi, které mohou být zajímavé a použitelné pro správce daně. Je důležité rozvíjet a prohlubovat součinnost s těmito orgány a dodržovat vzájemnou informovanost o kontrolních zjištěních. Pravidelně na pracovních schůzkách vyhodnocovat předávání informací, jejich následné využití a zpětnou vazbu. Pravidla spolupráce musí být jasně stanovena nejlépe na úrovni nejvyšších představitelů těchto organizací písemnou dohodou. Závěrečným, ale nejdůležitějším pilířem v oblasti systémových rizik je snaha Evropské unie o všeobecnou spolupráci v oblasti správy spotřebních daní. Praktickým důkazem je přijetí Nařízení komise Evropského společenství č. 684/2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně s účinností od 1. 4. 2010 zavedení systému EMCS (Excise Movement and Control Systém) v rámci přeprav členských států EU. Při přijímání tohoto systému se projevíly národní zájmy členských států ke správě spotřebních daní. Některé země tento systém s různých důvodů přijaly se záměrným zpožděním. Praktické případy odhalených daňových úniků jsou důkazem toho, že bez mezinárodní spolupráce nelze budovat efektivní správu spotřebních daní. Rychlá vzájemná informovanost o nových trendech v oblasti daňových úniků na národní i mezinárodní úrovni jsou velkým přínosem pro správu spotřebních daní.

## Závěr

Daně jako takové mají hluboké kořeny, jejich vývoj, byl rozmanitý a pestrý. Postupný vývoj ukázal, že žádný vyspělý stát a jeho ekonomika se bez jejich existence neobejde. Jsou základním nástrojem pro zisk fiskálních příjmů do státní pokladny. Forma výběru se měnila s vývojem dané společnosti a jeho hospodářství. Ve dvacátém století prošel daňový systém opět velkou reformou, kdy byly v roce 1993 opět zavedeny do daňového systému spotřební daně. O správnosti tohoto kroku nelze již dnes pochybovat. Samotné inkaso spotřební daně do státní pokladny vytváří významný přísun finančních prostředků. Dle provedených analýz v této práci je nejvýznamnější příjem daně z minerálních olejů, tabákových výrobků a lihu. Toto pořadí se mění dle vývoje domácí daňové politiky okolních států a jejich hospodářství. **Hlavním cílem této práce byla analýza dopadů daňových úniků při správě spotřebních daní.** Dílčí cíle byly, návrh na řešení daňových úniků při správě spotřebních daní (viz kapitola č. 7 této práce) zde jsou uvedeny návrhy vyplývající z poznatků ověřených v prováděných výzkumech. Analýzy byly provedeny na jednotlivých případech ve všech komoditách spotřební daně. Zde se potvrdily závěry uvedené v úvodní části této práce, že daňový únik je složitý jev, který se mění v prostoru a v čase. V jednotlivých etapách daňového řízení vznikají systémová rizika, kterým správce daně s maximálním využitím všech platných norem spojených se správou spotřebních daní, nedokáže zabránit jejich vzniku. Výzkumná otázka zda nejdůležitější etapou daňového řízení při správě spotřebních daní je etapa přípravná. Tato otázka byla praktickým výzkumem potvrzena. Dle provedené swot analýzy má tato fáze daňového řízení silné i slabé stránky, kterým je třeba věnovat zvýšenou pozornost. Výzkumnou otázku, zda ovlivňují daňové kontroly výsledky hodnocení rizikových faktorů u daňových subjektů, praktický výzkum potvrdil. Sledování všech vznikajících rizikových faktorů a jejich vývoj v jednotlivých fázích daňového řízení je významné a důležité. Podrobně byla specifikována rizika v kapitole č. 6. 3 této práce. Rizika uvedená v této kapitole jsou praktickým návodem pro správce daně, které z činností v jednotlivých komoditách spotřební daně jsou považovány za velmi rizikové. Zároveň je nutno si uvědomit, že jejich výčet není konečný a nikdy nebude. Toto je způsobeno velkou specifičností a proměnlivostí se kterou se správa spotřebních daní neustále potýká.

Při závěrečném shrnutí všech výzkumů a analýz nelze opomenout etiku daňových poplatníků, jaké riziko spojené s daňovým únikem jsou ochotni podstoupit. Většinou honba za velkým bohatstvím a ziskem je odvede od plnění daňové povinnosti a platební kázně.

Údaje v kapitole 5.3 a 6.4 této práce jsou reálným vypovídajícím údajem o etice daňových subjektů ve sledovaném období. Správce daně je postaven do paradoxní situace kdy nesmí klást překážky v obchodu s vybranými výrobky v daňovém řízení, nezatěžovat subjekty zbytečnou administrativou, ale na druhé straně musí zajistit efektivní správu a následný výběr spotřebních daní do státní pokladny. Je velmi těžké a složité toto vše plnit v praktické správě spotřebních daní. Správce daně musí stát na pevném základu a jasných vizí politiky státu, aby je mohl naplňovat v praxi. Vláda musí hledat optimální míru zdanění všech produktů, aby upevnila daňovou morálku obyvatelstva. Zároveň provádět osvětovou činnost ve vztahu k obyvatelstvu s cílem vytvářet tlak na snižování poptávky po alkoholických nápojích a tabákových výrobcích. Pro správce daně vytvořit jasné kompetence a personální stavy jednotlivých pracovišť správce daně, jakákoliv vnitřní rizika (viz kapitola č. 6.3 této práce) u správce daně se mohou negativně projevit na výsledném inkasu spotřební daně.

Byl navržen vzdělávací projekt pro pracovníky správce daně zaměřené na minimalizaci vzniku daňových úniků. Jednotlivé vzdělávací programy jsou sestaveny z poznatků získaných při prováděném výzkumu a analýzách. Zároveň je nutné, průběžně vzdělávací programy aktualizovat dle nově zjištěných trendů daňových úniků při správě spotřebních daní. **Prováděný výzkum vytvořil aktuální náhled na oblast spotřebních daní a dopad daňových úniků na inkaso spotřební daně ve sledovaném období za celé daňové území České republiky.** Analýzy praktických daňových úniků mohou být použity zejména pro správce daně při stanovení podmínek v povolení. Výkonné útvary zde mohou čerpat náměty na kontrolní činnost, místní šetření a prezentace své vlastní činnosti. Jsou zde praktické analýzy jednotlivých etap daňového řízení, rozbory vzniku daňových úniků, to vše je využitelné k minimalizaci rizik vzniku daňových úniků. Novým daňovým subjektům přiblíží zajímavou podnikatelskou činnost se všemi klady i zápory.

## Seznam použitých zkratk

|     |                                      |
|-----|--------------------------------------|
| AAD | - Přepavní doklad na vybrané výrobky |
| CZK | - Koruna česká (měna)                |
| DPH | - Daň z přidané hodnoty              |
| EHS | - Evropské hospodářské společenství  |
| EU  | - Evropská unie                      |
| EUR | - Euro (měna)                        |
| NR  | - Nařízení Rady                      |

## Seznam použité literatury a zdrojů

### Odborné publikace

1. BAKEŠ, M. a kol., *Finanční právo*, Praha: C. H. Beck, 3. vydání, 580s. ISBN 80717967-0.
2. HAVRÁNEK, J. a kol., *Teorie práva*, 1. vydání Brno: Masarykova Univerzita, 2002, 230s. ISBN 80-210-1791-0.
3. HOLOUŠOVÁ, D., KROBOTOVÁ, M., *Diplomové a závěrečné práce*. 2. vydání Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2005. 117 s. ISBN 80-244-1237-3.
4. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ A., *Daňový řád s komentářem*, 1 vydání Olomouc: Anag spol. s.r.o., 2010, 650s. ISBN 978-80-7163-616-7.
5. KUBÁTOVÁ, K., *Daňové teorie a politika*, 1. vydání Praha: Eurolex Bohemia, 2000, 220s. ISBN 80-902752-2-2.
6. LESERVOISIER, L., *Daňové ráje*, Překlad Filip J., 1. vydání jf. Paris: Prese Universitaires de France, 1996, 130s. ISBN 80-8600009-07-06.
7. MARKOVÁ, H., *Daňové zákony*, 19 vydání Praha: Grada Publishing, a.s., 2011, 264s. ISBN 978-80-247-3800-0.
8. MARTINEZ, J. C., *Daňový únik*, Překlad Vergeinerová E., 1. vydání Jf. Paris: Prese Universitaires de France, 1990. 120s. ISBN 80-901918-3-5.
9. MRKÝVKA, P., *Finanční právo a finanční správa 1. díl*, 1 vydání Brno: Masarykova Univerzita, 2004, 404s. ISBN 80-210-3578-1.
10. RUČKOVÁ, P., *Finanční analýza*, 1. vydání Praha: Grada 2007, 118s. ISBN 978-80-247.
11. STARÝ, M. a kol., *Dějiny daní a poplatků*, 1. vydání Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207s. ISBN 978-80-87109-1.
12. ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 2008, 301s, ISBN 978-80-7400-005-8.

## Legislativní prameny

1. Zákon ČESKO. Zákon č. 61 ze dne 6. března 1997 o lihu. In: *Sbírka zákonů České Republiky*. 1997, částka 21, s. 1610-1648. Dostupné z URL < <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1997/sb021-97.pdf> >
2. Zákon ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 26. září 2003 o spotřebních daních. In: *Sbírka zákonů České Republiky*. 2003, částka 118, s. 5730-5788. Dostupné z URL < <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2003/sb118-03.pdf> >
3. Zákon ČESKO. Zákon č. 676 ze dne 9. prosince 2004 o povinném značení lihu. In: *Sbírka zákonů České Republiky*. 2004, částka 231, s. 12182-12192. Dostupné z URL < <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2004/sb231-04.pdf> >

## Časopisy a magazíny

HRUBÝ, A., *CLO DOUANE*, ročník 44, číslo červenec – srpen 2010, s. 12, ISSN0323023.

## Internetové zdroje

1. Český statistický úřad [online]. 2012 [citováno 2012-03-07] Dostupné z URL <[http://www.czso.cz/csu/dyngrafy.nsf/graf/cr\\_od\\_roku\\_1989\\_alkohol](http://www.czso.cz/csu/dyngrafy.nsf/graf/cr_od_roku_1989_alkohol) >
2. Evropská unie [online]. 2012 [citováno 2012-03-07] Dostupné z URL <<http://europa.eu/geninfo/query/resultaction.jsp?page=1> >
3. Generální ředitelství cel, *Datový sklad*, Praha 2012 [software]. [přístup 2011-09-12] Dostupné z URL <<http://10.2.18.236/Reports/Pages/Folder.aspx>. > Požadavky na systém: PC Windows 2007, XP, Vista 512 MB RAM, 500 MB na disku.
4. Generální ředitelství cel, *Daňové příjmy* Praha, 2012 [citováno 2012-03-07] Dostupné z URL <<http://portal.cs.mfcr.cz/grcodbor24/odd241/Analzy%20pjm%20SPD/Forms/obecne.aspx>. >
5. Generální ředitelství cel, *Daňě statistiky* Praha, 2012 [citováno 2012-03-07] Dostupné z URL < <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Stranky/komentary.aspx> >

## Seznam grafů

Graf č. 1: Čistý přínos zdanění

Graf č. 2: Vývoj inkasa spotřebních daní a jeho struktury v letech 2004 – 2010

Graf č. 3: Vývoj inkasa daně z minerálních olejů v letech 2004 – 2010

Graf č. 4: Vývoj inkasa daně z lihu v letech 2004 – 2010

Graf č. 5: Vývoj inkasa daně z piva v letech 2004 – 2010

Graf č. 6: Vývoj inkasa daně z vína a meziproduktů v letech 2004 – 2010

Graf č. 7: Vývoj inkasa daně z tabákových výrobků v letech 2004 - 2010

## Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Daň z minerálních olejů

Tabulka č. 2: Daň z lihu

Tabulka č. 3: Daň z piva

Tabulka č. 4: Daň z vína a meziproduktů

Tabulka č. 5: Daň z tabákových výrobků

Tabulka č. 6: Vývoj sazeb spotřební daně k minimálním sazbám spotřební daně dle EU

Tabulka č. 7: Vývoj celkového inkasa spotřebních daní v letech 2004 – 2010

Tabulka č. 8: Počet vydaných povolení v ČR v roce 2010

Tabulka č. 9: Vývoj nedoplatků dle jednotlivých komodit v letech 2004 – 2010

Tabulka č. 10: Počet provedených daňových kontrol v roce 2010

Tabulka č. 11: Rizikové analýzy v období od 1.1.2011 – 31.12.2011

Tabulka č. 12: Výpočet testového kritéria chí-kvadrát

Tabulka č. 13: Počet finančních analýz jejich výslednost k daňovým kontrolám

Tabulka č. 14: Přehled zjištěných porušení daňových předpisů v letech

## Seznam příloh

Příloha č. 1: Vývoj změn sazeb spotřební daně podle zákona č. 353/2003 Sb.

Příloha č. 2: Výpočet testového kritéria chí-kvadrát

Příloha č. 3: Výpočet Pearsonova koeficientu korelace

Příloha č. 4: Účetnictví pro kontrolu v daňovém řízení

Příloha č. 5: Vyhledávání daňových úniků ve všech oblastech správy spotřebních daní

Příloha č. 6: Daňové řízení, průběh jednotlivých fází

Příloha č. 7: Minerální oleje technologické postupy výroby, Spotřební daň

Příloha č. 8: Tabák, zpracování, výroba tabákových výrobků, Spotřební daň

Příloha č. 9: Lih, spotřební daň z lihu, z piva, vína a meziproduktů

**Příloha č. 1 Vývoj změn sazeb spotřební daně podle zákona č. 353/2003Sb., viz tabulka č. 6**

| Vybrané výrobky                 | Sazby spotřebních daní podle zákona č.353/2003 Sb. S účinností od |            |            |        |             |             |               |               |             |
|---------------------------------|-------------------------------------------------------------------|------------|------------|--------|-------------|-------------|---------------|---------------|-------------|
|                                 | 1.1.04                                                            | 1.7.05     | 1.4.06     | 1.1.07 | 1.3.07      | 1.1.08      | 1.10.09       | 1.1. 10       | 1.2.10      |
| Benzín olovnatý Kč/1000l        | 13 710                                                            | 13 710     | 13 710     | 13 710 | 13 710      | 13 710      | 13 710        | 13 710        | 13 710      |
| Benzín bez olovnatý Kč/1000l    | 11 840                                                            | 11 840     | 11 840     | 11 840 | 11 840      | 11 840      | 11 840        | <b>12 840</b> | 12 840      |
| Motorová nafta Kč/1000 l        | 9 950                                                             | 9 950      | 9 950      | 9 950  | 9 950       | 9 950       | 9 950         | <b>10 950</b> | 10 950      |
| Lehký topný olej Kč/1000 l      | 9 950                                                             | 9 950      | 9 950      | 9 950  | 9 950       | 9 950       | 9 950         | <b>10 950</b> | 10 950      |
| Těžký topný olej Kč/t           | 472                                                               | 472        | 472        | 472    | 472         | 472         | 472           | 472           | 472         |
| Odpadní oleje Kč/1000 l         | x                                                                 | x          | x          | x      | x           | x           | <b>11 840</b> | <b>12 840</b> | 12 840      |
| Pal. směs E 85                  | x                                                                 | x          | x          | x      | x           | x           | <b>11 840</b> | <b>12 840</b> | 12840       |
| Pal. Směs E 95                  | x                                                                 | x          | x          | x      | x           | x           | <b>9 950</b>  | <b>10 950</b> | 10 950      |
| Lih,lihoviny dest. Kč/hl et.    | 26 500                                                            | 26 500     | 26 500     | 26 500 | 26 500      | 26 500      | 26 500        | <b>28 500</b> | 28 500      |
| Lih pěst. Pálení Kč/hl et.      | 13 300                                                            | 13 300     | 13 300     | 13 300 | 13 300      | 13 300      | 13 300        | <b>14 300</b> | 14 300      |
| Pivo zákl.sazba Kč/hl za % ext. | 24                                                                | 24         | 24         | 24     | 24          | 24          | 24            | <b>32</b>     | 32          |
| Vína šumivá mez. Kč/hl          | 2 340                                                             | 2 340      | 2 340      | 2 340  | 2 340       | 2 340       | 2 340         | 2 340         | 2 340       |
| Cigarety (min.saz.) Kč/ks       | 0,96                                                              | 1,13       | 1,36       | 1,36   | <b>1,64</b> | <b>1,92</b> | 1,92          | 1,92          | <b>2,01</b> |
| Doutníky cigarilos Kč/ks        | 0,79                                                              | 0,79       | 0,79       | 0,79   | <b>0,90</b> | <b>1,15</b> | 1,15          | 1,15          | <b>1,15</b> |
| Tabák ke kouření Kč/kg          | 660                                                               | <b>720</b> | <b>810</b> | 810    | <b>905</b>  | <b>1280</b> | 1280          | 1280          | <b>1340</b> |
| Ostatní tabák Kč/kg             | 660                                                               | <b>720</b> | <b>810</b> | 810    | <b>905</b>  | <b>1280</b> | 1280          | 1280          | <b>1340</b> |

## Příloha č. 2: Výpočet testového kritéria chí-kvadrát

$$O = \frac{185 \cdot 45}{330} = 25$$

$$O = \frac{185 \cdot 75}{330} = 42$$

$$O = \frac{1885 \cdot 210}{330} = 118$$

$$O = \frac{145 \cdot 45}{330} = 20$$

$$O = \frac{145 \cdot 75}{330} = 33$$

$$O = \frac{145 \cdot 210}{330} = 92$$

O: očekávaná četnost

P: měřená četnost

O: očekávaná četnost

P: měřená četnost

$\chi^2$ : testové kritérium

$$\chi^2 = \frac{(P - O)^2}{O}$$

$$\chi^2 = \frac{(33 - 25)^2}{25} = 2,56$$

$$\chi^2 = \frac{(40 - 42)^2}{42} = 0,0952$$

$$\chi^2 = \frac{(112 - 118)^2}{118} = 0,305$$

$$\chi^2 = \frac{(12 - 20)^2}{20} = 3,2$$

$$\chi^2 = \frac{(35 - 33)^2}{33} = 0,1212$$

$$\chi^2 = \frac{(98 - 92)^2}{92} = 0,3913$$

$$x^2 = 2,56 + 0,0952 + 0,305 + 3,2 + 0,1212 + 0,3913 = 6,6727$$

$$\mathbf{x^2 = 6,6727}$$

### Příloha č. 3: Výpočet Pearsonova koeficientu korelace

|          | $x$ | $y$ | $xy$  | $x^2$ | $y^2$ |
|----------|-----|-----|-------|-------|-------|
| 2009     | 105 | 59  | 6195  | 11025 | 3481  |
| 2010     | 115 | 68  | 7820  | 13225 | 4624  |
| 2011     | 125 | 74  | 9250  | 15625 | 5476  |
| $\Sigma$ | 345 | 201 | 23265 | 39875 | 13581 |

$$r_p = \frac{n * \Sigma xy - \Sigma x * \Sigma y}{\sqrt{[n \Sigma x^2 - (\Sigma x)^2] * [n \Sigma y^2 - (\Sigma y)^2]}}$$

$$r_p = \frac{3 * 23265 - 345 * 201}{\sqrt{[(3 * 39875 - 345)^2] * [(3 * 13581 - 201)^2]}}$$

$$r_p = \frac{6975 - 69345}{\sqrt{(119625 - 119025) * (40743 - 40401)}}$$

$$r_p = \frac{450}{\sqrt{600 * 342}}$$

$$r_p = \frac{450}{452,99}$$

$$r_p = 0,993$$

## Příloha č. 4: Účetnictví pro kontrolu v daňovém řízení

### Vzdělávací program

|                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Název</b>                     | <b>Účetnictví pro kontrolu v daňovém řízení</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Cíl vzdělávacího projektu</b> | Specializační příprava zaměřená kontrolu v oblasti daňového řízení se zaměřením na orientaci, znalost účetních operací jejich vedení v programových aplikacích.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Cílová skupina účastníků</b>  | Pracovníci daňových kontrol,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>Rozsah výuky</b>              | 2 x 37hodin                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Obsahové zaměření</b>         | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Vliv hospodářských operací na rozvahu, účet a vztah účtu k rozvaze, evidence nepůsobivých hospodářských operací na rozvahových účtech, evidence působivých operací na výsledkových účtech, účetní závěrka, příklady.</li><li>2. Náklady výnosy – vymezení a členění, způsob účtování, odpisy dlouhodobého majetku, spotřeba oběžného majetku, spotřeba nakoupených prací a služeb, mzdy zaměstnanců a srážky mezd, daň z příjmu a hospodářský výsledek, příklady.</li><li>3. Externí provozní výnosy – tržby zaprodané výrobky, účtování zásob vlastní výroby a jejich vliv na hospodářský výsledek, příklady.</li><li>4. Externí finanční náklady a výnosy – příklady účtování, problematiky účtování DPH, kurzové rozdíly, příklady.</li><li>5. Mimořádné náklady a výnosy - příklady účtování, VH před zdaněním, stanovení daňové povinnosti, VH po zdanění, rozdělení zisku, úhrada zisku.</li></ol> <p>Modul – Účetnictví pro kontrolu v daňovém řízení</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Tvorba rezerv a opravných položek</li><li>2. Výkaz peněžních toků, příklady</li><li>3. Výkaz změn vlastního kapitálu, příklady</li><li>4. Audit účetní uzávěrky,</li><li>5. Proces zpracování účetních dokladů,</li><li>6. Formy účetních dokladů,</li><li>7. Účetní doklady pro účtování spotřební daně, příklady dokladů pro jednotlivé situace vzniku daňové povinnosti ze spotřební daně.</li><li>8. Příklady pro kontrolu správnosti výpočtu daňové povinnosti ze spotřební daně.</li></ol> |
| <b>Metody výuky</b>              | Přednášky, výklad, řešení příkladů, praktický výcvik, praktické výpočty, účetní výkazy,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>Didaktické pomůcky</b>        | Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, účetní kniha výkaz zisku a ztrát, Vyhláška č.563/2003 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>Způsob zakončení</b>          | Písemné testy, ústní zkouška                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

**Příloha č. 5: Vyhledávání daňových úniků ve všech oblastech správy spotřebních daní**

|                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Název</b>                     | <b>Vyhledávání daňových úniků ve všech oblastech správy spotřebních daní</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Cíl vzdělávacího projektu</b> | Příprava pracovníků k provádění vyhledávání daňových úniků.<br>Získání základních praktických znalostí v oblasti správy spotřebních daní. Praktické znalosti indicií nasvědčující vznik daňového úniku.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Cílová skupina účastníků</b>  | Pracovníci daňových kontrol a pracovníci provádějící úkony pátrání v daňové oblasti.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>Rozsah výuky</b>              | 2 x 37 hodin                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Obsahové zaměření</b>         | <p>1. Základní informace z oblasti daní a jejich výběru<br/> Problematika spotřebních daní.<br/> Nosné daně z hlediska výše výběru.<br/> Problematika DPH v návaznosti na daňové úniky spotřební daně.</p> <p>2. Společná rizika ve všech oblastech správy spotřebních daní.<br/> Daňové zatížení vybraných výrobků v jednotlivých oblastech.<br/> Zajištění spotřební daně a rizika s ním spojená.<br/> Finanční analýza společnosti její podstata a funkce, struktura, využití.<br/> Dovoz vybraných výrobků a rizika s ním spojená.<br/> Účelové obchodní řetězce z nekontaktních subjektů jejich obchodní operace a podnikatelská historie.<br/> Výše přiznané daňové povinnosti její změny v návaznosti na výrobu a dopravu.<br/> Přepravy vybraných výrobků, účelové průvodní doklady.</p> <p>3. Modelové příklady pro uplatnění v praktické činnosti.<br/> Řešení modelových situací ve vztahu ke správním a trestním orgánům.<br/> Indicie nasvědčující vznik daňového úniku.<br/> V oblastech: Minerální oleje, Líh, Tabákové výrobky, Pivo.</p> |
| <b>Metody výuky</b>              | Přednášky, výklad případové studie – řešení příkladů, praktický nácvik, panelová diskuze                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>Didaktická technika</b>       | Dataprojektor, notebook, psací potřeby,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Didaktické pomůcky</b>        | Zákon č.253/2003 Sb., spotřební dani, Zákon č. 31/1997 Sb., o lihu<br>Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Způsob zakončení</b>          | Ústní zkouška, písemná zkouška.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

**Příloha č. 6: Daňové řízení, průběh jednotlivých fází**

|                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Cíl vzdělávacího projektu</b> | <b>Příprava pracovníků správce daně na praktické vedení daňového řízení při správě spotřebních daní. Vznik možných rizik jejich eliminace.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>Cílová skupina účastníků</b>  | Pracovníci daňového oddělení                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>Rozsah výuky</b>              | 2 x 37                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Obsahové zaměření</b>         | Daňové řízení<br>Vymezení předmětu úpravy, klíčových pojmů.<br>Postup správce daně, pravidla vedení daňového řízení<br>1. Etapa přípravná a povolovací řízení.<br>Podklady pro vydání povolení.<br>Daňový zástupce, Jednorázový příjemce, Oprávněný příjemce,<br>Daňový sklad, Prodej za ceny bez daně.<br>Rizika spojená s touto etapou.<br>2. Etapa vyměřovacího řízení.<br>Zdaňovací období, Daňové přiznání jeho náležitosti a podávání.<br>Rizika spojená s touto etapou.<br>3. Etapa placení daně.<br>Zdaňovací období, Splatnost daně, Odklad platby a jeho zajištění.<br>Rizika spojená s touto etapou.<br>4. Etapa kontrolní.<br>Vyhledávací činnost, místní šetření, vytýkácí řízení, daňová kontrola úkony spojené s prověřováním daňové povinnosti.<br>Zajištění, propadnutí a zabrání vybraných výrobků.<br>Správní delikty právnických osob. |
| <b>Metody výuky</b>              | Přednášky, výklad případové studie – řešení příkladů, praktický nácvik, panelová diskuze                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Didaktické pomůcky</b>        | Zákon č.280/2009 Sb. Daňový řád                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Způsob zakončení</b>          | Písemné testy ústní zkouška                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

**Příloha č. 7: Minerální oleje technologické postupy výroby, spotřební daň**

|                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Název</b>                     | <b>Minerální oleje technologické postupy výroby, spotřební daň</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>Cíl vzdělávacího projektu</b> | Seznámení pracovníků daňového oddělení s technologií výroby minerálních olejů a provádění praktické správy spotřební daně s minerálních olejů. Praktický rozbor daňových úniků dle fází daňového řízení.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Cílová skupina</b>            | Pracovníci daňového oddělení – minerální oleje                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Rozsah výuky</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>Obsahové zaměření</b>         | <p>1. Ropa vše co by jste měli vědět o ropě.<br/>Zpracovávání ropy, procesy, rafinérie.<br/>Výroba pohonných hmot benzíny, motorová nafta.<br/>Petrochemie ostatní výrobky z ropy.</p> <p>2. Minerální oleje plátce daně.<br/>Předmět daně z minerálních olejů.<br/>Vznik daňové povinnosti daň přiznat a zaplatit.<br/>Základ daně z minerálních olejů.</p> <p>3. Daňová zvýhodnění.<br/>Osvobození od daně z minerálních olejů.<br/>Režim podmíněného osvobození od daně, nakládání s LPG, Barvení a značkování vybraných minerálních olejů, Značkování některých dalších minerálních olejů.</p> <p>4. Biopaliva požadavky na kvalitu.<br/>Výpočet biopaliva pomůcka pro správce a subjekty.<br/>Střední oleje, Plynové oleje.<br/>Bionafta s vlastnostmi motorové nafty.</p> <p>5. Doprava vybraných výrobků.<br/>Doprava vybraných výrobků a používané doklady.<br/>Doprava v jednotlivých režimech.<br/>Prokázání zdanění během dopravy.</p> <p>6. Rozbor daňových úniků nejčastější způsoby a metody.<br/>Rizika v průběhu daňového řízení jejich minimalizace.<br/>Cílená kontrolní a dohledová činnost správce daně.</p> |
| <b>Metody výuky</b>              | Přednášky, výklad případové studie – řešení příkladů, praktický nácvik, panelová diskuze                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Didaktické pomůcky</b>        | Zákon č. 253/2003Sb., spotřebních daních.<br>Zákon č.280/2009 Sb. Daňový řád                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Způsob zakončení</b>          | Ústní zkouška, písemná zkouška,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

**Příloha č. 8: Tabák, zpracování, výroba tabákových výrobků, spotřební daň**

|                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Název</b>                     | <b>Tabák, zpracování, výroba tabákových výrobků. Praktická správa spotřební daně u tabákových výrobků.<br/>Praktický rozbor daňových úniků dle fází daňového řízení.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Cíl vzdělávacího projektu</b> | Praktické seznámení s pěstováním tabáku, výrobou, distribucí tabákových výrobků. Seznámení s největšími výrobci.<br>Praktický rozbor daňových úniků dle fází daňového řízení.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Cílová skupina</b>            | Pracovníci daňového oddělení – tabákové výrobky                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Rozsah výuky</b>              | 2 x 37 hod                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>Obsahové zaměření</b>         | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Základní údaje o tabáku.<br/>Odrůdy k průmyslovému využití.</li> <li>2. Zpracování tabáku u finálního výrobce.<br/>Výroba dýmkových směsí.<br/>Výroba doutníků.<br/>Výroba cigaret.</li> <li>3. Členění tabákových výrobků podle Vyhlášky Mze č. 344/2003<br/>Sb. cigarety, doutníky a cigarill, Tabák ke kouření, Cigaretový<br/>k ruční výrobě, dýmkový a lulkový, tabákový odpad</li> <li>4. Plátce daně, předmět daně, cena pro konečného spotřebitele.<br/>Osvobození, zvláštní povolení na přijímání a užívání.<br/>Prokázání zdanění, Jednotkové balení.</li> <li>5. Značení tabákovými nálepkami.<br/>Kontrola značení, Objednávání, odběr a distribuce tabákových<br/>Nálepek.<br/>Vrácení tabákové nálepky, hodnota tabákové nálepky.</li> <li>6. Rozbor daňových úniků nejčastější způsoby a metody.<br/>Rizika v průběhu daňového řízení jejich minimalizace.<br/>Evidence a kontrola tabákových nálepek.</li> </ol> |
| <b>Metody výuky</b>              | Přednášky, výklad případové studie – řešení příkladů, praktický nácvik, panelová diskuze                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>Didaktické pomůcky</b>        | Zákon č. 253/2003Sb., spotřebních daních.<br>Zákon č.280/2009 Sb. Daňový řád                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>Způsob zakončení</b>          | Ústní zkouška, písemná zkouška                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

**Příloha č. 9: Láh, spotřební daň z lihu, z piva, vína a meziproduktů**

| Název                            | Láh, daň z lihu, z piva, Daň z vína a meziproduktů                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Cíl vzdělávacího programu</b> | Praktické seznámení s výrobou lihu, piva, vína a meziproduktů. Rozbor vznikajících rizik a následné možnosti vzniku daňových úniků.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>Cílová skupina</b>            | Pracovníci daňového oddělení – Láh, Pivo, vino a meziprodukty                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Rozsah výuky</b>              | 2 x37 hodin                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Obsahové zaměření</b>         | <p>1. Spotřební daň z lihu.<br/>Způsoby výroby lihu, destilátu, Technologie výroby, Základní informace o lihu, Suroviny na výrobu.<br/>Plátce daně, Předmět daně, Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit<br/>Osvobození od daně, prokázání zdanění, Zajištění daně.</p> <p>Rozbor daňových úniků nejčastější způsoby a metody.<br/>Rizika v průběhu daňového řízení jejich minimalizace.<br/>Evidence, výdej a kontrola kolků.</p> <p>2. Spotřební daň z piva.<br/>Plátce, předmět daně, Malý nezávislý pivovar.<br/>Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit.<br/>Rozbor daňových úniků nejběžnější způsob a metody.<br/>Existence a vznik rizik v průběhu daňového řízení.</p> <p>3. Spotřební daň z vína a meziproduktů.<br/>Plátce, předmět daně, Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit.<br/>Osvobození od daně, Daňové přiznání a splatnost daně, Malý výrobce vína, Tichá vína, Evidence v daňových skladech.<br/>Rozbor daňových úniků nejběžnější způsoby a metody.<br/>Existence a vznik rizik v průběhu daňového řízení.</p> |
| <b>Metody výuky</b>              | Přednášky, výklad případové studie – řešení příkladů, praktický nácvik, panelová diskuze                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>Didaktické pomůcky</b>        | Zákon č. 253/2003Sb., spotřebních daních.<br>Zákon č.280/2009 Sb., Daňový řád, Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Způsob ukončení</b>           | Ústní zkouška, Písemná zkouška                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |