

**Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta
Katedra finančního práva a financí**

Rigorózní práce

Právní úprava spotřební daně z tabákových výrobků a její aplikace po vstupu České republiky do Evropské unie

prosinec 2008

Konzultant:

Doc. JUDr. Hana Marková CSc.

Vypracoval:

**Mgr. Jaromír Jindřich
adresa: Bratří Dohalských 144/8
Praha 9, PSČ 190 00**

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Praze dne 12. prosince 2008

A handwritten signature in cursive script, reading "Jindřich", is written over a horizontal line.

Jaromír Jindřich

OBSAH

Strana

I. Úvod – postavení spotřební daně z tabákových výrobků v daňové soustavě ČR.....	3
a) Charakteristika spotřebních daní.....	5
b) Spotřební daň jako zdroj financování rozpočtových výdajů.....	7
c) Zdanění obratu tabákových výrobků.....	9
d) Tabák jako základní surovina pro výrobu tabákových výrobků.....	10
II. Historie a vývoj právní úpravy spotřební daně z tabákových výrobků na území České republiky.....	13
III. Prameny právní úpravy spotřební daně z tabákových výrobků a změny právní úpravy v souvislosti se vstupem ČR do EU včetně pramenů z oblasti komunitárního práva EU, se zaměřením na perspektivy zdanění směrem k jednotnému zdanění spotřební daní v rámci EU.....	18
a) Směrnice Evropské unie.....	19
b) Judikatura Evropského soudního dvora.....	25
IV. Tabákové výrobky, podmínky jejich zdanění spotřební daní, organizace správy spotřební daně.....	42
a) Předmět daně.....	42
b) Daňová povinnost, povinnost daň přiznat a zaplatit a podání daňového přiznání.....	52
c) Subjekt daně.....	54
d) Výběr daně.....	55
e) Stanovení sazeb daně a způsobu výpočtu daně.....	56
f) Doprava tabákových výrobků.....	59
g) Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR.....	60

V. Působnost celní správy na úseku správy spotřebních daní a jiných povinných plateb.....	70
a) Základní kompetence celní správy.....	70
b) Správa spotřebních daní.....	73
c) Správa tzv. ekologických daní.....	76
d) Výkon dělené správy.....	77
e) Působnost orgánu celní správy jako policejního orgánu.....	78
VI. Způsoby obcházení předpisů o spotřební daní z tabákových výrobků.....	79
VII. Právní úprava spotřební daně z tabákových výrobků ve Slovenské republice a ve Spolkové republice Německo.....	85
a) Právní úprava spotřební daně z tabákových výrobků ve Slovenské republice.....	85
b) Právní úprava spotřební daně z tabákových výrobků ve Spolkové republice Německo.....	88
VIII. Závěr - význam a účinky zdanění tabákových výrobků.....	93
Použité prameny.....	98
Příloha č. 1: Tabulka č. I-XIII – Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady, seznam použitých zkratek.....	101

I. Úvod – postavení spotřební daně z tabákových výrobků v daňové soustavě ČR

Daň z tabákových výrobků je dávkou, která svojí podstatou i systematikou právní úpravy je daní spotřební. Právní úprava daně z tabákových výrobků je součástí zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších změn a doplnění, naposledy ve znění zákona č. 245/2008 Sb.

„Daň je definována jako povinná, nenávratná a zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech, jako například daň z příjmů nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností, například při převodu nemovitostí.“¹ Daně obecně jsou tedy platební povinností, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro veřejný rozpočet. Zdaňovaným subjektům se přitom neposkytuje ekvivalentní protiplnění a daně jsou tedy nenávratnou a jednostrannou platbou čili transferem. Současně platba daně je platbou neúčelovou a její využití je výhradně na vůli jejího příjemce, čili státu nebo samosprávného celku. V tomto smyslu daně současně plní funkci alokační a redistribuční, když se jejich výnos zpravidla umísťuje jinam než sídlí zdroj daně a je rozdělen mezi jiné osoby, než jsou osoby poplatníků, resp. plátců.

Spotřební daně obecně náleží do skupiny daní nepřímých, do které náleží ještě daň z přidané hodnoty jako nepřímá daň univerzální, zatímco daň spotřební je daní selektivní, které podléhají zvláště určené komodity. Mezi daně nepřímé lze zařadit rovněž daně z obratu a cla, která mají nehledě na odlišné pojmové označení všechny vlastnosti, které se připisují daním, tj. neúčelovost a neekvivalentnost, avšak souvisí výhradně s přechodem zboží přes státní hranici ČR, přičemž v současné době již povinnost platit clo přichází v úvahu pouze u zboží pocházejícího ze země, která není členem Evropské unie (dále jen „EU“). Právní úprava nepřímých daní byla rozšířena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. V části 45., čl. LXXII zákona je zavedena daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, v části 46., čl. LXXIII zákona je upravena daň z pevných paliv, část 47., čl. LXXIV, obsahuje právní úpravu daně z elektřiny. Právní úprava těchto nových institutů představuje zapracování příslušných předpisů EU², jedná se přitom o právní úpravu speciální, oddělenou od právní

¹ Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, Eurolex Bohemia, Praha 2000, str. 13.

² Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění směrnice Rady 2004/74/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost některých členských států uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění.

úpravy spotřebních daních s ohledem na specifika zdaňovaných komodit jako energetických médií tedy nikoli spotřební komodity v pravém slova smyslu, nýbrž jde o suroviny nebo polotovary strategického charakteru, jejichž použití není chápáno ve smyslu konečné spotřeby. Dále například v případě elektrické energie díky jejím fyzikálním vlastnostem splývá časový okamžik její výroby, distribuce a spotřeby v jeden.³ Na základě příslušných směrnic vznikla České republice ke dni vstupu do EU povinnost zavést systém spotřebních daní, s výjimkou zdanění plynu, pevných paliv a elektřiny. Platnost této výjimky skončila ke dni 31. prosince 2007 a od 1. ledna 2008 musí být účinné jak zdanění plynu tak pevných paliv a elektřiny.⁴ V této souvislosti a také z důvodu zjednodušení systematiky právní úpravy a jejího uvedení do souladu s komunitární úpravou byla česká právní úprava zdanění plynu vyjmuta ze zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších změn a doplnění a konstituována jako právní úprava samostatná.

Jako institut se spotřební daně staly součástí českého právního řádu od 1. ledna 1993 a byly zavedeny v rámci daňové reformy. Jedná se o druh nepřímých daní. Do této doby český právní řád pojem spotřebních daní neznal, neboť jak spotřební daně, tak daň z přidané hodnoty měly svého předchůdce v dani z obratu, upravené zákonem č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. Institut spotřebních daní se přitom nově vztahoval na úzký soubor komodit, které byly předtím rovněž zdaňovány daní z obratu, avšak nikoli její procentní sazbou, nýbrž byly většinou používány sazby vztažené na hmotnou jednotku a tento princip zachovávají i daně spotřební, zavedené od 1. ledna 1993⁵.

Spotřební daně jsou součástí klasifikace daní OECD⁶ a jsou zařazeny do podskupiny daní ze zboží a služeb s číselným kódem 5121⁷.

³ Daně a právo v praxi č. 8/2006, str. 33.

⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., publikováno na www.cpz.cuni.cz/ekoreforma, str. 6.

⁵ Turek, K.: Daň z přidané hodnoty, daně spotřební, VI. díl v edici Daňová soustava, Praha 1994, str.293.

⁶ OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, vznikla v roce 1960 a Česká republika je členem od roku 1995, cílem OECD je intelektuálně a politicky stimulovat hospodářský růst a mezinárodní spolupráci.

a) Charakteristika spotřebních daní

Pro tento typ daní je charakteristický nepřímý způsob placení těchto daní, při kterém osoba poplatníka a osoba plátce jsou odlišné. Spotřební daně hradí příjemce zboží nebo služby jako plátce v ceně určitého poptávaného zboží, není však poplatníkem těchto daní, neboť tím je v určité fázi obratu a distribuce zboží vždy producent nebo obchodník. Předmětem spotřebních daní tedy není nějaký důchod, výnos či příjem, nýbrž je jím v podstatě výdaj na určitý specifický druh spotřeby zboží, který zákonodárce pokládá za nestandardní a který je nutno oproti svojí povahou obdobnému zdanění daní z přidané hodnoty ještě předtím nadměrně zpoplatnit a v cenové konkurenci ostatních druhů spotřebního zboží a služeb více znevýhodnit. „Typickým znakem této daně je vazba daňového inkasa na realizaci výrobku“.⁸

Spotřebním daním svojí povahou podléhá výroba, distribuce a spotřeba tzv. vysoce zdaňovaných komodit či zboží, které se vyznačují tím, že jejich výroba vyžaduje relativně nízké náklady a je technologicky poměrně jednoduchá, jako tomu je například právě u cigaret, a přitom se jedná o zboží ve vysoké míře poptávané, u kterého je zajištěna prakticky trvalá poptávka vyplývající z toho, že se jedná o zboží, které vyvolává u spotřebitele určitou formu návyku, jako např. alkoholické nápoje či tabákové výrobky, anebo jde o komoditu, která má strategický charakter a její distribuce se vyznačuje vysokým obratem umožňujícím dosáhnout vysokého zisku, což je příklad uhlovodíkových paliv a minerálních olejů. Okruh výrobků podléhajících spotřebním daním vychází ze záměru harmonizace systému nepřímých daní v zemích Evropské unie. Výběr výrobků podléhajících spotřebním daním je veden především fiskálními důvody. Z hlediska rozpočtových příjmů jsou spotřební daně poměrně významné proto, že pro těmto daním podléhající výrobky je typická relativně poměrně malá pružnost poptávky, a proto daňový výnos ze spotřebních daní je poměrně stálý a rovnoměrný.

Spotřební daně jsou neutrální, jak k typu plátce či poplatníka, tak k jeho velikosti, či dosahovanému obratu a výše spotřebních daní je na celém území České republiky jednotná. Daně ze spotřeby působí jako daně in rem, čili „na věc“, neboť při jejich nepřímém ukládání nelze zohlednit majetkové, důchodové a sociální poměry poplatníků a liší se tak od daní osobních, ukládaných například s ohledem na poplatníkovu platební schopnost.

⁷ Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, ASPI, Praha 2006, str. 23-25.

⁸ Fiedler, M.: Daň z přidané hodnoty, daně spotřební, Praha 1993, str.22.

Naopak selektivním spotřebním daním je vlastní regresivní dopad daní, který vyplývá ze skutečnosti, že na spotřebu tabáku, ale také na spotřebu alkoholických nápojů a minerálních olejů je z menších důchodů určen větší podíl a zvláště u tabáku je v některých zemích jeho absolutní spotřeba u nejchudších vrstev dokonce vyšší. Obdobně lze spotřebu tabáku a výši výdajů za něj uvést do souvislosti s úrovní vzdělání konzumenta a tato souvislost je nepřímo úměrná vzdělání konzumenta. Z tohoto pohledu se účinky spotřební daně míjejí pokud jde o předpoklad, že zvyšující se sazba daně a tím i cena produktu bude mít vliv na jeho spotřebu a její účinky na zdraví konzumenta. Přes všechna reklamní a osvětová opatření upozorňující na škodlivost kouření spotřeba tabákových výrobků v ČR neklesá a nemoci způsobené kouřením jsou druhou nejčastější příčinou úmrtí⁹. Kouření tabáku, který obsahuje nikotin, je přitom evidentní toxikomanie, která je však historicky společností tolerována. Tabákový kouř přitom obsahuje cca 5000 různých chemických látek a sloučenin včetně radioizotopů jako jsou polonium, radium či plutonium, a z nichž nejméně u 60 látek se předpokládá nebo je dokonce prokázán karcinogenní účinek.

„Spotřební daně se liší od daně z přidané hodnoty zejména tím, že jsou vybírány jen jednorázově u výrobce či dovozce. Jsou součástí základu pro výpočet daně z přidané hodnoty, což jejich ekonomický dopad násobí“.¹⁰

⁹ Titul Expres metropolitní č. 221/14. listopadu 2007.

¹⁰ Marková, H.: Rozpočtové právo, C.H. Beck, Praha 2001, str. 34.

b) Spotřební daně jako zdroj financování rozpočtových výdajů

Význam daní z prodejů a ze spotřeby vyplývá pro ekonomiku a veřejné rozpočty z podílu těchto daní na hrubém domácím produktu a jejich podílu na celkových daňových výnosech. Statistika OECD třídí daňové příjmy do šesti hlavních skupin, přičemž daně všeobecné prodejní a daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), patří do skupiny označované kódem 5000 a specifické na vybraná zboží a služby jsou zařazeny do podskupiny označované kódem 5120. Skupina 5120 tvořila v roce 1996 necelých 40% výnosu skupiny všeobecných daní prodejních a DPH.

Výnos daní ze spotřeby je jedním z nejvýznamnějších zdrojů pro veřejné rozpočty. Podíl těchto daní na HDP se pohyboval v roce 1997 od 0,9% do 17,4% HDP a v zemích OECD dosahoval průměru 11,7% HDP. Podíl stejných daní na celkových daňových výnosech činil v roce 1997 průměrně v zemích OECD hodnoty 32,8%, v ČR pak 32,7%, v SRN 27,7%, ale např. v Řecku 42,9% v roce 1996, v Norsku 37,2% a naopak v USA 17,2%¹¹. Výnos daní ze spotřeby, jak vyplývá z následujícího přehledu, přitom stále roste a stává se stále významnějším zdrojem příjmů veřejných rozpočtů. Podíl těchto daní na HDP se zvýšil v roce 2003 na rozpětí od 5,0% do 16,0% HDP a v zemích OECD dosahoval průměru 12,0% HDP. Podíl stejných daní na celkových daňových výnosech činil v roce 2003 průměrně v zemích OECD hodnoty 32,1%, zvýšil se v ČR na 36,2%, v SRN na 29,4%, a rovněž v USA na hodnotu 18,2%¹². Podrobnější srovnání je patrné z následující tabulky.

¹¹ Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, Eurolex Bohemia, Praha 2000, str.196.

¹² Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, Eurolex Bohemia, Praha 2006, str.226, 227.

země	podíl na HDP v roce 1997	podíl na celkových daních v roce 1997	podíl na HDP v roce 2003	podíl na celkových daních v roce 2003
Česká republika	12,9	32,7	11,2	36,2
SRN	10,4	27,7	10,4	29,4
Slovensko	---	---	11,2	34,1
Rakousko	12,5	28,1	12,1	29,2
Polsko	14,2	34,8	12,2	35,8
Řecko	17,4	42,9	12,8	35,8
Norsko	15,8	37,2	13,5	31,2
USA	4,9	17,2	4,6	18,2
Velká Británie	12,5	35,3	11,6	32,7

Tabulka : Podíl daní ze spotřeby¹³ na HDP a na celkových daňových výnosech (v %)

V následující tabulce jsou použity údaje o celkovém výběru spotřební daně v ČR. Při výpočtu množství cigaret, z nichž je odvedena spotřební daň je uvažováno s 99% celkové částky příjmů, což odpovídá skutečnosti. Výpočty jsou vztaženy k minimální sazbě daně. Ve skutečnosti se však tato sazba daně liší. Při změně sazeb v průběhu roku je vždy uvažována alikvotní část skutečnosti připadající na dané období. Rok 2006 byl ovlivněn skutečností, že v souvislosti se změnou sazby daně u cigaret s účinností od 1. dubna 2006 došlo k výraznému předzásobení výrobců a dovozců tabákovými nálepkami, jejichž odběr oproti předchozímu roku byl vyšší o 1,6 mld. Kč.

¹³ Jedná se o daňové příjmy skupiny 5000 podle klasifikace OECD – Daně ze zboží a služeb.

Tabulka : Vývoj výběru spotřebních daní – daně z tabákových výrobků¹⁴ a spotřeba cigaret na 1 obyvatele ČR v ks¹⁵

rok	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
inkaso daně z tabákových výrobků v mld. Kč do státního rozpočtu ČR	14,2	15,6	14,9	13,2	15,8	17,7	21,5	25,4	32,2	46,9
spotřeba cigaret na 1 obyvatele ČR v ks	1852	2090	1882	1664	1893	2192	2243	2275	2338	údaj není k dispozici

Z údajů v tabulce je patrný průběžný nárůst obou ukazatelů. Spotřeba cigaret tedy má stále vzrůstající tendenci navzdory pravidelnému zvyšování sazeb daně zejména u cigaret. Právě zvyšování sazby daně u cigaret je příčinou nárůstu inkasa daně z tabákových výrobků, a to jak v daném roce, tj. 2007, tak s ohledem na další zvýšení sazeb daně tabákových výrobků, ke kterému došlo od 1. ledna 2008. Odběratelé tabákových nálepek na cigarety se předzásobili tímto daňovým značením s dosavadní sazbou daně, což mělo za následek v posledních měsících roku 2007 výrazně vyšší inkaso ze spotřební daně z tabákových výrobků, než byl plánovaný odhad těchto příjmů.¹⁶

c) Zdanění obratu tabákových výrobků

Tato práce je zaměřena na daň z tabákových výrobků jako jedné ze spotřebních daní. Tabákové výrobky jsou pokládány zákonodárcem a nejen jím za komoditu, která vyžaduje nadměrné a vícenásobné zdanění distribuce a spotřeby této komodity. Z tohoto důvodu přetrvává stav, kdy tabák a tabákové výrobky jsou zatíženy více druhy nepřímých dávek, vedle spotřebních daní podléhají, pokud jsou na území ČR dovezeny ze třetích zemí mimo EU, rovněž clu při dovozu a dále vždy univerzální nepřímou daní z přidané hodnoty, přičemž míra zdanění se násobí, když do ceny výrobku postupně zahrnuté jednotlivé dávky tvoří současně základ pro stanovení další dávky. Významným motivem takového způsobu zdanění

¹⁴ Publikováno na internetových stránkách Ministerstva financí ČR: www.mfcr.cz/ - Informace o činnosti celní správy za období let 1998 – 2007.

¹⁵ Publikováno na internetových stránkách Českého statistického úřadu: www.czso.cz/csu - tabulka spotřeby domácností ČR za období let 1998-2006.

¹⁶ Publikováno na internetových stránkách Ministerstva financí ČR: www.mfcr.cz/ - Informace o činnosti celní správy za rok 2008, str. 5.

právě tabákových výrobků mj. spotřebními daněmi, resp. daní z tabákových výrobků je nikoli zanedbatelný a stabilní daňový výnos, jako příjem státního rozpočtu. Největší podíl na výnosu spotřebních daní má daň z minerálních olejů, která se podílí přibližně dvěma třetinami na celkovém daňovém výnosu daně spotřební. Druhou výnosově významnou je daň z tabákových výrobků¹⁷.

d) Tabák jako základní surovina pro výrobu tabákových výrobků

Jak bude rozvedeno dále, předmětem spotřební daně jsou tabákové výrobky. Základní surovinou pro jejich produkci je tabák, rostlina z rodu *Nicotiana*, z čeledi *Solanaceae*. Druh nebo odrůdu tabáku určuje způsob sklizně a sušení. Způsoby sklizně tabáku se liší podle fáze zralosti rostliny, v níž je sklizena. Rovněž metody sušení tabáku jsou rozličné, z nichž nejpoužívanější je sušení na slunci, tzv. sun curing, sušení vzduchem neboli air curing, sušení kouřem nebo flue curing, anebo sušení ohněm neboli fire curing. Před balením k dopravě jsou sušené listy podrobeny úpravě, která zajišťuje jejich uchování. Tato úprava má vliv na chuť a aroma tabáku, který po zabalení ještě spontánně kvasí a stárne.

Takto upravený tabák je balen ve svazcích, žocích nebo do beden. V těchto baleních jsou listy buď srolovány, jak tomu bývá u orientálního tabáku, nebo svázané do svazků, anebo jsou listy volně ložené. Tabák však musí být vždy v obalu silně slisován, aby se zajistilo jeho uchování. Tabák může být dále aromatizován nebo zvlhčován, což zvyšuje jeho trvanlivost. V případě takto získaného polotovaru jde o nezpracovaný tabák, který stejně jako ostatní druhy podle původu či stupně zpracování a druhu tabákového výrobku, je klasifikován v rámci Harmonizovaného systému, v Kapitole 24, který byl publikován v Úředním věstníku Evropské unie dne 30. října 2004.

Takto je klasifikován zejména:

- jako položka 24.01 „nezpracovaný tabák“, který má podobu celých rostlin nebo listů v přírodním stavu nebo jako sušené nebo fermentované neboli zkvašené listy, celé nebo odřapikované, ořezané nebo neořezané nebo nalámané, avšak nikdy tak, aby byl tabák vhodný ke kouření, v rámci této položky klasifikován jako podpoložka 24.01.03 rovněž „tabákový odpad“, vzniklý jednak z manipulace s tabákovými listy nebo z výroby tabákových výrobků.

¹⁷ Vančurová, A. a kol.: Daňový systém ČR (8.vydání), VOX 2006, str. 209..

Do první skupiny patří frakce známé jako kirinti nebo broqueliny, anebo jako drolina, která obsahuje nečistoty a cizí tělesa a nebo obsahují zbytky tabákových listů známé jako proséváný tabák. Do druhé skupiny náleží například odřezky z výroby doutníků,

- jako položka 24.02 jsou dále klasifikovány „doutníky včetně doutníků s oříznutými konci, doutníčky neboli cigarillos a cigarety z tabáku nebo tabákových náhražek“. Není přitom rozhodující ani nijak vymezen konkrétně poměr směsi tabáku a tabákových náhražek. V těchto případech je ale stanoven v případě doutníků obsahujících nasekanou směsnou náplň hmotnostní limit pro 1 ks doutníku v rozmezí 1,2, resp. 2,3 gramu a obvod nejméně jedné třetiny jeho délky má činit nejméně 34 mm. „Cigarety“ jsou pak definovány jako svitky tabáku, které se kouří jako takové a nepatří do kategorie doutníků nebo doutníčků neboli cigarillos. Naproti tomu, pokud tabákový výrobek obsahuje výlučně tabákovou náhražku, například v podobě speciálně zpracovaných listů odrůdy hlávkového salátu, která neobsahuje ani tabák ani nikotin, jde o samostatnou podpoložku 24.02.90. Dále do této skupiny patří cigarety obsahující některé druhy produktů specificky upravených, aby odradily kouřem, ale které jsou zbaveny léčebných vlastností.¹⁸ Do této skupiny naopak nepatří jednak ostatní tabák ke kouření a dále tzv. medicínské cigarety,

- jako položka 24.03 jsou zařazeny „ostatní tabákové výrobky a vyrobené tabákové náhražky, homogenizovaný nebo rekonstituovaný tabák, tabákové výtažky a esence nebo trestí“. Rovněž zde platí, že není nijak vymezen konkrétně poměr směsi tabáku a tabákových náhražek. Zejména sem patří tabák ke kouření, tj. tabák zpracovaný do dýmek nebo k výrobě cigaret, v níž je základem tzv. krájený tabák neboli cut cigarette rag¹⁹, a dále tabák žvýkací, sňupací. „Tabák ke kouření“ je tabák, který byl nařezán nebo jinak rozdělen, zkroucen nebo slisován do bloků a lze jej kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. Do této kategorie spadají rovněž tabákové zbytky, které jsou způsobilé ke kouření a které jsou upraveny pro drobný prodej a pokud současně neodpovídají popisu doutníků, doutníčků neboli cigarillos nebo cigaret.

¹⁸ Generální ředitelství cel ČR, zprac. Ing. Vladimír Kubánek, Tabák (pěstování, výrobky, legislativa), Praha 2005, str. 206.

¹⁹ Jde o konečnou tabákovou směs pro výrobu cigaret, pozn. aut.

Poměrně frekventovaným termínem je pojem „homogenizovaného nebo rekonstituovaného tabáku“, zařazeného jako podpoložka 24.03.91. Jedná se o tabák vyráběný aglomerováním jemných částic tabáku z tabákových listů, tabákových zbytků nebo prachu, například je produktem celulózový list vyrobený z tabákových stonků. Lze jej používat například jako foliový obal nebo povlak, anebo jako výplně.

II. Historie a vývoj právní úpravy spotřební daně z tabákových výrobků na území České republiky

Potřeba zdanění výroby, distribuce a spotřeby tabáku a tabákových výrobků má historicky dlouhou tradici, která souvisí se snahou hledání stále nových zdrojů příjmů státního rozpočtu. Tabák a tabákové výrobky byly přitom vždy komoditou, která nebyla nikdy chápána jako k životu nezbytná potřeba, nýbrž jako zboží exotické a vysoce poptávané, jehož spotřebu je mimo běžné režimy zdanění možno s pravděpodobností vysokého výnosu zatížit další zvláštní dávkou.

Předchůdci dnešních daní z prodejů a ze spotřeby byly akcízy, různé poplatky a daně placené obchodníky při vjezdu na určité území, při jeho průjezdu či při obchodování na tržištích. Akcízy ztělesňovaly první formu nepřímých daní a modernější podobu regálů, a to od 12. století²⁰. Představují historicky nejstarší daně, známá nejprve jako cla, vůbec.

Tyto daně se postupně staly součástí cen poplatníky daně nabízených výrobků a plátcí se tak stali jejich spotřebitelé. Z hlediska formy výběru daně pak vznikly jednak tzv. akcízy, jako daně z právního převodu věci a jako obrátové daně, a dále akcízy jako spotřební daně jednotkové, jehož základem se stal určité jednotkové množství konkrétního zboží. V českých zemích bylo ukládáno např. posudné z piva, dávky z vína, z dobytka, cukru, ryb²¹. Podobnou funkci jako akcíz plnil i monopol tabákový. Podstatou akcízu ve formě obchodové daně bylo zaplacení poplatku z právního převodu zboží podle jeho ceny či jednotkového množství a jednalo se o princip, na kterém jsou v současné době postaveny jednak daň z obrátu, později transformovaná do daně z přidané hodnoty a jednak spotřební daně v moderním pojetí, jak jsou chápány a uplatňovány dnes. V průběhu vývoje se spotřební daně vybíraly z poměrně širokého sortimentu komodit, často i pro život naprosto běžného zboží, jako např. z cukru, čaje, kaka a apod. a jejich předmět se do současné doby ustálil a redukoval pouze na minerální oleje, tabákové výrobky a alkoholické nápoje.

V českých zemích jsou poprvé nepřímé daně předepsány nejpozději v roce 1522, a to jako akcíz z piva a akcíz z vína. Pojem akcízu je spojen rovněž se způsobem výběru tzv.

²⁰ Tržním regálem bylo oprávnění krále zakládat tržní místa a zavádět zde poplatky ze sem dopravovaného a zde prodávaného zboží (Široký, J.: Daňové teorie, C.H. Beck, Praha 2003, str. 22).

²¹ Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, Eurolex Bohemia, Praha 2000, str. 192.

všeobecné potravní berně či potravní daně na čáře zavedené v českých zemích dne 25.června 1829.²² Potravní daň se vztahovala na dovoz potravin, nápojů, ale i uhlí a „jiné zpotřebovatelné předměty“.²³ Daň byla vybírána na hranicích měst v místě, v němž probíhala tzv. čára potravní daně, a které se nazývalo měštiště nebo také akcíz. Termín akcíz tak představuje historicky jednak daň z dovozu některého zboží do města, jednak stanoviště daňové kontroly a jednak je synonymem pro spotřební daně jako takové²⁴. Pojem akcíz již právní řád České republiky nezná, jde spíše o historický pojem. Vedle akcízů bylo vybíráno rovněž clo. Právní úprava tohoto typu daně, dnes nazývané spotřební, na našem území se v moderním pojetí začala utvářet v posledních desetiletích devatenáctého století a byla přejata i do právního řádu nově vzniklé ČSR. Rozsah předmětu spotřební daně, v tomto období rovněž nazývané také daní všeobecnou z konkrétního zboží, přitom byl širší. To odpovídalo tehdejšímu stavu ekonomiky, výši životní úrovně a představám o tom, jaké zboží lze považovat za nadstandardní či luxusní a přepychové. Proto se v tomto období setkáváme s tím, že tomuto typu daně podléhá například rovněž maso či cukr, sůl či umělá sladidla.

Právní úprava spotřebních daní, které nesly dobové označení daně všeobecné, například z lihu, podle zákona č. 95/1888 ř.z., o clu z pálených lihovin a daní z kořalky, zákona č. 643/1919 Sb. zák., o daní z lihu, anebo nápojovou podle zákona č. 533/1919 Sb. zák., jímž se zavádí všeobecná daň nápojová, si zachovala svůj charakter až do období po II. světové válce, do období znárodnění, jehož proces byl zahájen v roce 1945. V tomto období je filozofie speciální právní úpravy spotřební daně ve vztahu k vybraným komoditám opuštěna a nahrazena jednak filozofií státního monopolu nad obchodem s vybranými z hlediska běžné spotřeby nadstandardními komoditami a dále takovým systémem právní úpravy, který sloučil dosavadní právní úpravu daně z obratu a spotřebních daní a jehož výsledkem byla právní úprava jediné všeobecné daně, později daně z obratu, podle zákona č. 283/1948 Sb., o všeobecné daní a zákona č. 73/1952 Sb., o daní z obratu. Tato právní úprava se vyznačovala tím, že provedla zdanění širokého množství zboží a výkonů, včetně z hlediska spotřeby nadstandardního zboží a výkonů, specifickými individuálními sazbami, často se odvíjejícími od struktury pevných cen, anebo od určité množstevní či objemové kvóty. Pojem spotřebních daní tak sice prakticky vymizel, když splynul s daní z obratu, avšak způsob stanovení sazeb

²² Zavedena cirkulárním nařízením č. a k. českého zemského gubernia a zrušena vládním nařízením č. 186/1942 Sb.

²³ Časopis DP kontakt č. 8/2004.

²⁴ Takto je pojem akcíz použit v Opatření Ministerstva financí ČR o rozpočtové skladbě ze dne 17.5.1996, č. 111/27 947/1996, Příl. č. 2, položka 122 – Spotřební daně.

této daně byl pojmu a charakteru spotřebních daní velice blízký. Historicky tento stav právní úpravy, jako plně odpovídající potřebám centrálně plánovaného hospodářství, v němž stát určoval cenu, objem a rozsah spotřeby, přetrval až do počátku 90. let 20. století, kdy byl nahrazen jednak novou daní z přidané hodnoty nahrazující dosavadní daň z obrátu a jednak spotřebními daněmi, kterým podléhá velmi úzký okruh zboží, u kterého byla potřeba vyššího zdanění shledána.

Tabák je v Čechách znám od konce XVI. století a první cigarety vznikly okolo roku 1830. Zdanění tabáku a tabákových výrobků bylo ze strany státu vždy poměrně přísně regulováno, což souviselo se snahou státu kontrolovat veškerou výrobu, resp. pěstování tabáku a obchod s tabákem a tím i jeho spotřebu, a to ať prostřednictvím zvláštního státního monopolu na obchod s touto komoditou, anebo vysokým zdaněním jeho spotřeby, příp. s uplatněním obou těchto instrumentů, jak tomu bylo v českých zemích po převážnou část 20. století. Tabákový monopol dokonce zajišťoval největší výnos ze spotřebních daní. Bylo to dokonce více, než kolik se vybralo z ostatních nepřímých daní dohromady²⁵. Tabákový monopol je výhradní právo státu na pěstování a zpracování tabáku a na jeho odbyt. V podstatě se jedná o nejdokonalejší formu daně z tabáku. V českých zemích byl tabákový monopol poprvé zaveden patentem císaře Leopolda I. z 20. května 1791²⁶. V roce 1704 byl nahrazen dávkou z tabáku, ale tabákový monopol se znovu objevuje v roce 1723, aby se stal trvalým zdrojem příjmů státu. Právní základ tabákového monopolu byl dále upraven celním a monopolním řádem z 1. července 1835. Takto byl převzat do právní řádu ČSR zákonem č. 11/1918 Sb., o zřízení samostatného státu československého. Tak byl vytvořen tabákový monopol spojený s výhradním právem vykupovat surovinu a stát jeho prostřednictvím ovládal celý výrobní i prodejní proces trhu tabákem. V roce 1918 vzniklé Československo převzalo prostřednictvím „Čsl. tabákové režie“ státní tabákové továrny a státní trafiky. Argumentem pro pokračování tohoto systému byl nezanedbatelný výnos tabákové režie, který v roce 1919 dosáhl částky 779 milionů Kč a v roce 1920 již 1,2 miliardy Kč a v roce 1921 1,9 mld. Kč.²⁷ Organizační systém tabákové režie jako monopolu ministerstva financí přetrval v ČSR do roku 1950, kdy je nahrazen organizací Tabákový průmysl n.p. neboli ČSTP a kdy je

²⁵ Široký, J.: Daňové teorie, C.H. Beck, Praha 2003, str. 29.

²⁶ Ottův naučný slovník XXV, str. 5, via www.seznam-encyklopedie.cz.

²⁷ Generální ředitelství cel ČR, zprac. Ing. Vladimír Kubánek, Tabák (pěstování, výroby, legislativa), Praha 2005, str. 6.

organizačně a správně oddělena výroba a distribuce tabákových výrobků. Toto schéma přetrvalo až do roku 1992, kdy byla oblast tabákového průmyslu privatizována.

Z těchto důvodů tabák a tabákové výrobky jako výběrové komodity byly mimo obecného zdanění obratu zboží, to je daní z obratu, resp. dnes daní z přidané hodnoty, podřazeny ještě zvláštní dani ze spotřeby, a to od doby, kdy se v období průmyslových revolucí v 19. století začala projevovat jejich nezbytnost pro chod hospodářství, dále skutečnost, že je možno takové komodity využívat univerzálně ve více odvětvích a kdy se začala zvyšovat jejich spotřeba, jak v oblasti průmyslu, tak v oblasti konečné spotřeby, což platí právě pro tabák a tabákové výrobky.

V roce 1918 nově vzniklá Československá republika převzala v Čechách a na Moravě beze zbytku daňový systém Habsburské monarchie platný v Předlitavsku a byly tak převzaty jak akcízy, tak státní monopoly, včetně státního monopolu tabákového. Ten byl zachován i v rámci dlouho připravované daňové reformy, účinné od roku 1928 a jako institut byl zrušen po transformaci zákonem č. 63/1950 Sb., o úpravě hospodaření s tabákem, solí a lihem a o zrušení státních finančních monopolů až zákonem č. 303/1993 Sb., o zrušení státního tabákového monopolu a opatřeních s tím souvisejících ke dni 31. prosince 1993.

V období tzv. první republiky, tj. po roce 1918, byl zdaňován dovoz tabáku a tabákových výrobků vedle cla ještě zvláštním licenčním poplatkem, který byl upraven zákonem č. 294/1919 Sb., ze dne 27. května 1919, jímž se mění licenční poplatek z dovezeného tabáku a tabákových tovarů. Zde se v ustanovení § 1 uvádělo, že „Při dovozu tabáku a tabákových tovarů přes celní čáru zapraviti jest kromě cla licenční poplatek, který stanoví se takto: za doutníky 225 K z 1 kg ryzí váhy, která je základem vyclení, za cigarety 150 K z 1 kg ryzí váhy, která je základem vyclení, a jiné tabákové tovary a suroviny 75 K z 1 kg ryzí váhy, která je základem vyclení. Tím mění se ustanovení § 1 zákona z 23. ledna 1918, z. ř. č. 51“. Z dikce zákona je patrný způsob výpočtu této dávky v závislosti na hmotnosti předmětu zdanění, tedy jednoznačně způsobem, který je charakteristický pro spotřební daně. Tato sazba byla zvýšena zákonem č. 74/1920 Sb., ze dne 29. ledna 1920, jednotně na částku 400 K a v této podobě zákon, ve znění novely zákonem č. 30/1946 Sb., platil až do 9. června 1950.

Dalšího vývoje doznala úprava daně z tabáku a tabákových výrobků po roce 1945, když zákonem č. 30/1946 Sb., o nové úpravě nepřímých daní a státních finančních monopolů, ze dne 19. února 1946 bylo článkem XIII zavedeno zdanění cigaretového papíru sazbou určenou jednak dle vyrobeného množství dutinek či cigaretových lístků a jednak procentem z maloobchodní, resp. literou zákona řečeno, maloobchodní ceny. Současně v § 95 tohoto zákona byla sazba licenčního poplatku při dovozu tabáku a tabákových výrobků, dosud stanovená zákonem č. 74/1920 Sb., zvýšena na částku 1200 Kč za 1 kg váhy.

Právní úprava zdanění tabáku a tabákových výrobků byla dále pojata do zákona č. 283/1948 Sb., ze dne 21. prosince 1948 o všeobecné dani. Konkrétní sazba byla upravena vyhláškou č. 428/1950 Ú.1.1. Tato právní úprava pak byla nahrazena zákonem o dani z obratu č. 73/1952 Sb., ze dne 19. prosince 1952, který byl platný až do účinnosti zákona o spotřebních daních č. 587/1992 Sb.

Cigarety a tabákové výrobky tedy podléhaly režimu daně z obratu stejně jako všechny ostatní předměty, zboží a služby spotřební povahy a příslušným sazebníkem vydávaným podle § 6 zákona č. 73/1952 Sb., o dani z obratu byla na cigarety a tabákové výrobky určena individuální sazba daně z obratu. Ta zůstala z prohibitivních důvodů m.j. pro cigarety a tabákové výrobky zachována, na rozdíl od ostatních zdaňovaných předmětů běžné spotřeby, u nichž byly sazby daně unifikovány do čtyř pásem ke dni 1.ledna 1991 a ke dni 2.května 1991.

III. Prameny právní úpravy spotřební daně z tabákových výrobků a změny právní úpravy v souvislosti se vstupem ČR do EU včetně pramenů z oblasti komunitárního práva EU, se zaměřením na perspektivy zdanění směrem k jednotnému zdanění spotřební daní v rámci EU

Selektivní spotřební daně včetně daně z tabáku jsou z iniciativy Evropské unie harmonizovány, neboť se promítají do cen a mohou se tak stát překážkou volného obchodu mezi členskými státy EU. Původní sazby spotřebních daní se mezi jednotlivými zeměmi značně lišily v důsledku národních zvyklostí a obchodních politických programů a v historii EU byly a jsou příčinou významných názorových rozdílů na to, jak spotřebními daněmi zdanit například víno, francouzský koňak či skotskou whisky. Naproti tomu se tabák a tabákové výrobky takovým zdrojem názorových rozporů nestal.

V případě specifické daně z tabákových výrobků byla cílem jednotná definice předmětu daně z tabákových výrobků a sblížení, popřípadě unifikace právní úpravy spotřební daně z tabákových výrobků se záměrem odstranit legislativní odlišnosti ve stanovení, výběru a správě daně z tabákových výrobků mezi jednotlivými členskými státy. Harmonizovány jsou předměty daní, jejich základy a sazby jakož i daňová administrativa. Tento proces byl zahájen již koncem 60. let 20. století. Výsledkem této harmonizace je skutečnost, že v členských zemích EU nemá existovat jiná spotřební daň, než daň z minerálních olejů, alkoholu, piva, vína a tabáku. Zároveň jsou u jednotlivých skupin tabákových výrobků stanoveny minimální sazby.

a) Směrnice Evropské unie

Výběr daně je dále harmonizován od roku 1992 v souvislosti se vznikem jednotného trhu EU od roku 1993. Právní úpravu na úrovni EU postupně tvořily tyto dokumenty:

směrnice EHS, popř. ES č.:

69/169/EHS- úprava harmonizace osvobození DPH a spotřebních daní při cestovním ruchu a limity dovozu ze třetích zemí,

72/464/EHS- o jiných spotřebních daních tabákových výrobků než o dani z obratu,

79/32/EHS - druhá směrnice o jiných spotřebních daních tabákových výrobků než o dani z obratu,

92/12/EHS – o obecné úpravě, držení, sledování pohybu zboží podléhajícího spotřební dani,

92/79/EHS – o sbližování sazeb spotřebních daní z cigaret (– úplné znění 20031220),

92/80/EHS – o sbližování sazeb spotřební daně z tabákových výrobků,

95/59/ES - o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků,

99/81/ES – změna směrnic č. 92/79/EHS, č. 92/80/EHS a č. 95/59/ES,

2001/37/ES-směrnice Evropského parlamentu a Rady ES o sbližování právních a správních předpisů členských států týkajících se výroby, obchodní úpravy a prodeje tabákových výrobků,

2002/10/ES– změna směrnic č. 92/79/EHS, č. 92/80/EHS a č. 95/59/ES,

2003/117/ES– změna směrnic č. 92/79/EHS a č. 92/80/EHS.

Vstup České republiky do Evropské unie si vynutil rekodifikaci právní úpravy spotřební daně z tabákových výrobků v zájmu odstranění difference legislativního základu pro stanovení, výběr a správu spotřební daně z tabákových výrobků a jeho sjednocení s úpravou v ostatních členských státech EU. Z tohoto důvodu právní úprava spotřební daně včetně daně z tabákových výrobků vyplývající ze zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, platného a účinného od 1.ledna 1993, byla s účinností od 1.ledna 2004 nahrazena novým zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Základem rekodifikace se staly principy zdanění tabákových výrobků podle směrnic EU. Jedná se o dlouhodobý proces, jehož kořeny sahají do přelomu šedesátých a sedmdesátých let dvacátého století. Protože jedním ze základů, na nichž je založena Evropská unie, je m.j. volný pohyb zboží, vyplynul z toho požadavek na odstranění značných cenových rozdílů vyplývajících často z odlišného daňového zatížení, které byly patrné právě u tabáku a tabákových výrobků. Nepřímé daně v zemích EU jsou tak nejdále v procesu harmonizace daňových systémů a stávají se součástí ceny zboží a služeb a jejich výběr úzce souvisí s přechodem zboží přes hranice států²⁸.

Směrnice je aktem sekundárního práva Evropských společenství (dále jen „ES“) a nemá obecnou závaznost. Je to akt zavazující jen subjekty, jimž je adresován a těmi mohou být výlučně členské státy. Směrnice předepisuje jen výsledek jehož má být dosaženo, zatímco formy a metody dosažení tohoto cíle zůstávají na vůli států. Z povahy směrnic tedy vyplývá, že vlastnost přímého účinku je jim cizí, neboť směrnice se jednotlivce přímo týkat nemá. Podle relevantní judikatury Evropského soudního dvora se jako základní podmínky bezprostřední aplikovatelnosti pravidel směrnice jeví tyto podmínky: uplynutí transpoziční lhůty, nenáležitá transpozice směrnice, dostatečná přesnost a bezpodmínečnost pravidla směrnice, aktivní legitimace osoby, jež se bezprostřední aplikovatelnosti dovolává a skutečnost, že bezprostřední aplikací směrnice nedojde k uložení povinnosti jednotlivci. Přímý účinek směrnice může být pouze vertikálně vzestupný, tj. jednotlivec se může na základě přímo účinné směrnice dovolat svého práva vůči členskému státu, ale nemůže mu být přímo směrnicí uložena žádná povinnost. Členský stát, který ve stanovené lhůtě neprovedl směrnicí, se nemůže dovolávat tohoto porušení vlastní povinnosti vůči jinému subjektu.

Požadavek na unifikaci zdanění tabákových výrobků spotřební daní se objevuje ve Směrnici Rady EU ze dne 19. prosince 1972 č. 72/464/EHS „o jiných spotřebních daních tabákových výrobků než o dani z obratu“, která stanoví potřebu harmonizace úpravy zdanění tabákových výrobků a stanovení sazby daně jednak jako proporční neboli poměrnou sazbu a jednak jako specifickou sazbu z jednotky předmětu zdanění, jejímž základem se stala nejvyšší maloobchodní cena spotřebitelského balení cigaret včetně cla podle článku 4 odstavce 1 směrnice. Cílem pak bylo dosažení stejného poměru mezi daní proporční a specifickou, stanovení pravidel pro zvyšování spotřební daně a poměru výše specifické daně vůči celkovému obnosu spotřební daně obsaženému v ceně cigaret.

²⁸ Vančurová, A. a kol., Daňový systém ČR (8.vydání), VOX 2006, str. 39.

Směrnice Rady č. 72/464/EHS založená, stejně jako tomu bylo u směrnic ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci daní z obratu (Úř. věst. L 71, s. 1301 a 1303), na člancích 99 a 100 Smlouvy stanoví základní pravidla pro první etapu harmonizace spotřebních daní z tabákových výrobků. V preambuli směrnice Rada nejdříve stanoví jako zásadu, že předpokladem vytvoření hospodářské unie, v jejímž rámci existuje poctivá hospodářská soutěž a jejíž vlastnosti se podobají vlastnostem vnitřního trhu, je, pokud se jedná o tabákové výrobky, že v členských státech nebudou daně ovlivňující spotřebu výrobků tohoto odvětví narušovat podmínky hospodářské soutěže a nebudou omezovat jejich volný pohyb ve Společenství. Směrnice ve svém článku 1 stanoví zásadu harmonizace spotřebních daní z tabákových výrobků v několika etapách a ve svém článku 4 systém spotřebních daní obsahující poměrný a specifický prvek.

Východiskem a důvodem vydání této směrnice je skutečnost, že zdanění tabákových výrobků představuje ve všech členských státech významný zdroj daňových příjmů, takže příslušné orgány musí disponovat účinnými prostředky k zajištění jejich výběru. Z důvodu nutnosti vyhovět požadavkům na kontrolu - přísným a často složitým, lišícím se navíc stát od státu. Proto přísluší každému členskému státu, aby zvolil svou vlastní metodu daňové kontroly tabákových výrobků uváděných do prodeje na svém území. Vzhledem k významnému podílu daně na prodejní spotřebitelské ceně je zisk velkoobchodníka i maloobchodníka poměrně nízký. V systému, kde je základem spotřební daně a DPH maloobchodní prodejní cena, představuje zákaz prodeje tabákových výrobků spotřebiteli za ceny vyšší, než je maloobchodní prodejní cena uvedená na kolku, základní daňovou záruku, sloužící k tomu, aby bylo zabráněno podhodnocení výrobků v okamžiku platby daně ze strany výrobců a dovozců. Naopak zákaz prodávat spotřebiteli za cenu nižší, než je cena uvedená na kolku, není nezbytně ukládán z daňových důvodů, ale podle některých zasahujících vlád sleduje spíše sociálně ekonomické cíle a vyloučením jakékoliv slevy při prodeji spotřebiteli usiluje o zachování určité struktury prodeje v maloobchodě, a přitom o zabránění soustředování prodeje v neprospěch drobných maloobchodníků.

Předmět zdanění byl pak definován ve směrnici Rady EHS č. 32 z roku 1979, která obsahuje parametry jednotlivých druhů tabákových výrobků. Mezi tabákové výrobky podléhající spotřebním daním byly zařazeny: doutníky a doutníčky, cigarety, tabák ke kouření, šňupavý tabák a žvýkací tabák. Vlastnosti těchto tabákových výrobků pak byly směrnicí podrobně definovány v ustanovení článků 2 až 7. Směrnice byla vydána dne 18. prosince 1979.

Tyto směrnice Rady Evropských hospodářských společenství (dále jen „EHS“) se později staly základem pro další právní úpravu, která souvisela s pokračováním integračního procesu Evropských společenství, jehož výsledkem bylo vytvoření společného vnitřního trhu k 1. lednu 1993.

Dne 19. října 1992 byla publikována Směrnice Rady EHS č. 79, jinak též pod číslem 92/79/EHS, o sblížení daní z cigaret, jejímž cílem bylo stanovení minimální spotřební daně na cigarety, tvořené jednak specifickou daní, tj. z jednotky výrobku a jednak valorickou daní, tj. poměrnou sazbou k prodejní ceně tabákového výrobku, která měla podle článku 2 směrnice činit 57% maloobchodní prodejní ceny, tj. všech ostatních daní, cigaret nejžádanější cenové kategorie.

Současně byla vydána Směrnice Rady EHS č. 80, jinak též pod číslem 92/80/EHS, o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret. Předmětem této směrnice byla úprava zdanění doutníků a doutníčků jemně řezaného tabáku k ručnímu rolování cigaret a ostatního tabáku ke kouření. Tato směrnice stanovila minimální spotřební daň na uvedené tři kategorie tabákových výrobků, přičemž daň bylo možno určit třemi způsoby. Jednak pouze specifickou daní, tj. z jednotky výrobku, anebo výhradně valorickou daní, tj. poměrnou sazbou k maximální maloobchodní prodejní ceně tabákového výrobku, anebo kombinací obou těchto způsobů. V případě stanovení daně kombinací obou způsobů tj. jak valorického tak specifického určení daně, citovaná směrnice tuto daň definovala jako složenou a současně omezila její výši zvláštními limity pro každý jednotlivý druh tabákového výrobku. Tento limit byl vyjádřen buď procentuelně k maloobchodní prodejní ceně, anebo pevnou částkou za jednotkové množství, anebo určitou hmotnost tabákového výrobku. Například v případě ostatního tabáku ke kouření byl tento omezující limit stanoven buď 20% maloobchodní ceny výrobku, anebo na částku 15 ECU za jeden kilogram hmotnosti výrobku.

Uvedená právní reglementace pak byla v roce 1995 doplněna o Směrnici Rady EU ze dne 27. listopadu 1995 č. 59 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, publikované pod číslem 95/59/ES. Tato směrnice v ustanovení článku 2 až 7 nově definuje jednotlivé tabákové výrobky. Tato definice, resp. určení vlastností těchto tabákových výrobků se stalo základem pro vnitrostátní právní úpravu jednotlivých členských států EU. Dle článku 2 bod 1. uvedené směrnice se za tabákové výrobky považují cigarety, doutníky a doutníčky (doutníky o hmotnosti nejvýše 3g na kus) a tabák ke kouření. V článku 5 směrnice je uvedeno, že za tabák ke kouření se považuje řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování a dále tabákový odpad dodaný k maloobchodnímu prodeji, který nelze považovat za doutníky, doutníčky ani cigarety.

Uplatňování smíšené struktury spotřební daně u tabákových výrobků, tj. kombinace daně ad valorem a specifické sazby daně připadající na určitý počet výrobků, je povinné v rámci EU pouze pro cigarety. Poměr daně ad valorem a specifické sazby daně připadající na 1000 kusů cigaret, resp. na 1 cigaretu, je přitom aplikován jednotlivými členskými státy EU různě a osciluje mezi převažujícím podílem daně z maloobchodní prodejní ceny, tj. ad valorem, přes vyvážený poměr 50/50 obou, po převažující podíl specifické daně připadající stanovené množství výrobku. Minimální sazba specifické části spotřební daně u cigaret je stanovena ve výši 60 EUR na každých 1.000 ks cigaret nejprodávanější kategorie. Tato sazba vyplývá ze Směrnice č. 92/79/EU s tím, že od 1. července 2006 se ukládá její zvýšení na 64 EUR na každých 1.000 ks cigaret nejprodávanější kategorie.

Podle stejného předpisu musí podíl spotřební daně na maloobchodní prodejní ceně dosahovat nejméně 57% této ceny. Fakultativně současně postačí dosahuje-li podíl daně v ceně výrobku ceny 95 EUR na 1000 ks cigaret.

Přes Evropskou unii zamýšlený a dosud dosažený stupeň harmonizace zdanění tabákových výrobků spotřební daní přetrvávají mezi jednotlivými členskými a zejména tzv. starými, neboli EU 15, a novými, neboli EU 12, poměrně značné rozdíly ve zdanění tabákových výrobků, které se dále projevují v diametrálně odlišné cenové úrovni pro konečného spotřebitele, což má ještě další negativní důsledky, o nichž bude zmínka dále. Celkové daňové zatížení, tj. zatížení jako spotřební daní tak daní z přidané hodnoty, dosahuje hodnoty v průměru EU 71,39% ze 100% maloobchodní prodejní ceny tabákového výrobku.

Nejvyšší daňové zatížení existuje ve Francii v hodnotě 80,39% maloobchodní prodejní ceny. Podíl spotřební daně v maloobchodní prodejní ceně přitom dosahuje průměrně v EU hodnoty 64% maloobchodní prodejní ceny. Cena před zdaněním se tak na celkové maloobchodní prodejní ceně podílí v rámci EU průměrnou hodnotou 28,61% a pohybuje se v částkách od 15 EUR v Estonsku po 75 EUR ve Velké Británii. Podobné rozdíly existují při srovnání kupní síly s průměrnou maloobchodní prodejní cenou. Výrazné rozdíly lze pozorovat mezi jednotlivými členskými státy, kde jsou cigarety drahé nebo levné. Zvláště v některých nových členských státech, například v České republice, jsou cigarety v poměru k místní kupní síle relativně levné²⁹. Aby se cenové rozdíly mezi starými členskými zeměmi EU, tzv. EU 15, a novými členskými státy sblížily, musela by se přizpůsobit výše spotřební daně tak, že u nejprodávanějších cigaret by dosahovala nejmenší spotřební daň částky 60 EUR, resp. od 1. července 2006 částky 64 EUR. Tento postup se týká hlavně nových členských států, protože staré členské země EU, tzv. EU 15, Malta a Kypr limitu sazby 60 EUR na 1000 ks cigaret dosáhly již v roce 2004. Česká republika této hranice zdanění dosáhla novelou příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních, která je platná a účinná od 1. ledna 2008 a kterou minimální sazba připadající na 1 ks cigarety dosáhla výše 1,92 Kč, tj. v přepočtu na 1000 ks částka 1.920,- Kč, což je při aktuálním kursu pro českou měnu příznivě hodnota ještě přísnější.

Jedině vyrovnání daňových sazeb spotřebních daní v jednotlivých členských státech EU, konkrétně daně z tabákových výrobků, umožní, aby v rámci EU bylo možno efektivněji bojovat proti daňovým podvodům zejména tím, že dojde k posílení systému kontroly přepravy spotřebními daněmi zdanitelného zboží, označovaného zkratkou EMCS³⁰, u něhož dosud nedošlo k odvedení daně a dále tím, že elektronizací celého systému této kontroly dojde ke zrychlení a zjednodušení jeho aplikace. Na základě toho chce Evropská komise dosáhnout zjednodušení a liberalizace stávajících předpisů upravujících přepravu zdanitelného zboží uvnitř Společenství, za které již v jedné členské zemi EU byla spotřební daň zaplácena. V případě soukromých osob návrh Evropské komise (dále jen „Komise“) sleduje vyjasnění stávajících předpisů o přepravě zboží mezi jednotlivými členskými státy EU ve shodě zásadou jednotného vnitřního trhu, v němž soukromými osobami nakoupené zboží bude zdaněno

²⁹ Studie zur Sammlung und Interpretation von Daten über die Abfertigung von Zigaretten und Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten zum verbrauchssteuerlich freien Verkehr, Schlussbericht vom 27. Dezember 2005, str. 12.

v tom členském státě, ve kterém bylo získáno. Pro zboží, které je přepravováno k živnostenským účelům, navrhuje Komise dodržovat zásadu zdanění v členském státě, pro který je zboží určeno. Tyto principy byly navrženy Komisí již v roce 2004, diskuze o nich však byla odložena do doby vypracování příslušné směrnice o zavedení Systému kontroly zboží podléhajícího spotřebním daním.³¹

Přijetí nových členských států EU přechodně vyvolalo řadu aplikačních problémů způsobených právě rozdílnými cenovými relacemi a odlišnou výší zdanění spotřební daní z tabákových výrobků u nových členských států. Některé konkrétní případy, k nimž v této souvislosti došlo, se staly předmětem projednání u Evropského soudního dvora³².

b) Judikatura Evropského soudního dvora

Ve věci C-140/05: Amalia Valeško proti Zollamt Klagenfurt k žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt byly předmětem projednání m.j. „Akt o přistoupení k Evropské unii, dovoz na rakouské území v osobních zavazadlech cestujících, osvobození od spotřební daně omezené na určitá množství a možnost zachovat do 31. prosince 2007 množstevní omezení uplatňovaná na dovozy ze třetích zemí podle Směrnice 69/169/EHS, ve smyslu ustanovení článku 23 , 25 a 26 Smlouvy o ES; Aktu o přistoupení z roku 2003, článku 24, přílohy XIII, bod 6 odst. 2; směrnice Rady 69/169, čl. 4 odst. 1 písm. a) a čl. 5 odst. 8.

Dle tohoto rozhodnutí musí být ustanovení bodu 6 odst. 2 přílohy XIII Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie, vykládáno tak, že nebrání tomu, aby Rakouská republika přechodně zachovala svou právní úpravu obsahující osvobození od spotřební daně omezené na 25 kusů pro cigarety dovážené ze Slovinska na území Rakouské republiky v osobních zavazadlech cestujících, jež mají trvalé bydliště v tomto posledně uvedeném členském státě a vstupují

³⁰ EMCS – Excise Movement and Control System neboli elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřebním daním.

³¹ Dokument Evropské komise IP/08/241 ze dne 14. února 2008.

³² Rozhodnutí Evropského soudního dvora publikována na: <http://eur-lex.europa.eu/JURISINDEX.do?ihmlang=cs>.

bezprostředně na toto území přes pozemní hranici nebo hranici ve vnitrozemních vodách tohoto členského státu.

Toto osvobození, bylo zavedeno ještě před přistoupením Republiky Slovinsko k EU na základě čl. 5 odst. 8 směrnice 69/169 o harmonizaci právních a správních předpisů týkajících se osvobození od daní z obratu a spotřebních daní při dovozu v rámci mezinárodního cestovního ruchu. Podle tohoto předpisu, co se týče cigaret, členské státy mohou snížit omezení osvobození od spotřební daně v cestovním ruchu mezi třetími zeměmi a Společenstvím stanovené čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice 69/169 na 200 cigaret. Tento předpis byl přijat za účelem zabránit tomu, aby se osoby s bydlištěm v Rakousku systematicky vyhýbaly platbě spotřební daně z cigaret tím, že budou často během opakovaných cest a v krátkém časovém rozmezí kupovat cigarety ve třetích zemích sousedících s Rakouskou republikou, které mají nižší úroveň zdanění, a tudíž ceny také mnohem nižší než ty, které platí v tomto posledně uvedeném členském státě, a dovážet pak tyto cigarety v rozsahu 200 kusů využívající osvobození od spotřební daně při každé z těchto cest.

Toto specifické riziko obcházení daňové politiky a ohrožování cíle ochrany veřejného zdraví přetrvává po přistoupení Republiky Slovinsko k EU, jelikož podle bodu 6 odst. 2 přílohy XIII aktu o přistoupení může tento nový členský stát, bez ohledu na postupné zvyšování svých sazeb, odložit uplatňování celkové minimální spotřební daně z cigaret do 31. prosince 2007. Rozsah působnosti dotčeného opatření je mimoto specificky omezen na to, co je nezbytné pro boj s takovými praktikami.

Ustanovení primárního práva, jakými jsou články 23 , 25 a 26 Smlouvy o ES, musí být vykládány tak, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě bez ohledu na okolnost, že po posledním rozšíření EU se toto osvobození již neuplatňuje na žádnou třetí zemi, s jedinou výjimkou osvobozeného celního pásma Samnauntal, jelikož na dovozy cigaret ze třetích zemí se obecně vztahuje osvobození 200 kusů.

Odchylně od čl. 2 odst. 1 směrnice 92/79/EHS bylo Slovinsko oprávněno odložit uplatňování celkové minimální spotřební daně ve výši 60 a 64 EUR na 1 000 cigaret u cigaret nejžádanější cenové kategorie do 31. prosince 2007 s podmínkou, že během tohoto období Slovinsko postupně přiblíží sazby spotřební daně k celkové minimální spotřební dani stanovené směrnicí.

Členské státy po informování Komise mohou zachovat po dobu, kdy se uplatňuje výše uvedená odchylka, stejná množstevní omezení jako ta, která se uplatňují s ohledem na dovozy ze třetích zemí.

Podle čl. 45 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 918/83 ze dne 28. března 1983, o systému Společenství pro osvobození od cla, ve znění nařízení Rady (EHS) č. 1315/88 ze dne 3. května 1988 je za podmínek uvedených v člancích 46 až 49 osvobozeno od dovozního cla zboží dovážené v osobních zavazadlech cestujících ze třetích zemí, pokud se jedná o dovozy zcela neobchodní povahy. Co se týče cigaret, čl. 46 odst. 1 písm. a) uvedeného nařízení stanoví 200 kusů cigaret jako maximální množství, na které se vztahuje osvobození uvedené v čl. 45 odst. 1 stejného nařízení. Dále podle článku 49 odst. 1 nařízení č. 918/83 mohou členské státy snížit hodnotu, anebo množství zboží, které lze osvobodit od dovozního cla, pokud je dovázejí osoby s bydlištěm v příhraničním území, příhraniční pracovníci a posádky dopravních prostředků, které zajišťují dopravu mezi třetí zemí a Společenstvím.

Směrnice Rady 69/169/EHS ze dne 28. května 1969, o harmonizaci právních a správních předpisů, týkajících se osvobození od daní z obratu a spotřebních daní při dovozu v rámci mezinárodního cestovního ruchu ve znění směrnice Rady 94/4/ES ze dne 14. února 1994, kterou se mění směrnice 69/169/EHS a 77/388/EHS, zvyšuje úroveň úlev pro cestující ze třetích zemí a limity nezdaněných nákupů při cestování uvnitř Společenství a stanoví, že zboží dovážené v osobních zavazadlech cestujících je osvobozeno od daní z obratu a spotřebních daní při dovozu v rámci cestovního ruchu mezi třetími zeměmi a Společenstvím, pokud se jedná o dovoz neobchodní povahy a úhrnná hodnota zboží nepřesahuje 175 zúčtovacích jednotek na osobu [ecu].

Podle čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice 69/169/ES každý členský stát stanoví, ohledně dovozu cigaret ze třetích zemí osvobozených od daní z obratu a spotřebních daní, množstevní omezení 200 kusů. Avšak podle článku 5 Směrnice 69/169/ES členské státy mohou dále snížit hodnotu nebo množství zboží osvobozeného od daní až na jednu desetinu hodnot a/nebo [nebo] množství stanovených v čl. 4 odst. 1 sloupci II, pokud toto zboží dovázejí z jiného členského státu osoby s bydlištěm v příhraničním území členského státu dovozu nebo sousedícího členského státu, příhraniční pracovníci nebo posádky dopravních prostředků používaných v mezinárodním cestovním ruchu. Osvobození od daní u následujícího zboží

může tak být sníženo na množství 40 ks cigaret³³. Od této úpravy je odvozena úprava vnitrostátního práva Rakouské republiky, když článek 6 odst. 3 zákona ze dne 31. srpna 1994 o daních z tabáku³⁴, ve znění zákona ze dne 19. prosince 2003³⁵ stanoví, že spolkový ministr financí může nařízením v případě dovozu tabákových výrobků například nařídít jejich osvobození za podmínek, za kterých může být dovoz osvobozen od cla nebo spotřební daně podle nařízení č. 918/83 a jiných právních předpisů přijatých Evropským společenstvím, dále regulovat dovoz osvobozených tabákových výrobků na daňové území z ostatních členských států za podmínek, za kterých je osvobozený dovoz povolen, pokud je to nezbytné pro provádění právních předpisů přijatých Evropským společenstvím nebo pro zajištění rovnosti zdanění.

Podle čl. 29 odst. 1 rakouského zákona o dani z tabáku tabákové výrobky, které získá fyzická osoba v rámci volného obchodu pro osobní spotřebu v jiném členském státě a které s sebou doveze na daňové území, jsou osvobozeny, pokud jsou určeny k soukromému a nikoli obchodnímu použití. Podle článku 29a téhož zákona je během přechodných období uvedených v čl. 44f odst. 2 osvobození od spotřební daně na základě článku 29 pro tabákové výrobky, které jsou dováženy na daňové území v osobních zavazadlech cestujících, omezeno na m.j. 200 cigaret při vstupu z Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky.

Podle odst. 2 téhož článku je osvobození od spotřební daně pro tabákové výrobky dovážené v osobních zavazadlech cestujících, kteří mají trvalé bydliště na daňovém území a kteří vstupují bezprostředně na daňové území přes pozemní hranici nebo hranici ve vnitrozemních vodách, během přechodných období uvedených v čl. 44f odst. 2 omezeno m.j. na 25 cigaret při vstupu ze Slovenské republiky, Republiky Slovinsko nebo Maďarské republiky.

Časová působnost tohoto ustanovení byla vázána na účinnost smlouvy o přistoupení České republiky, Slovenské republiky, Maďarské republiky, Republiky Slovinsko, Polské republiky, Estonské republiky, Lotyšské republiky a Litevské republiky k Evropské unii a platila během přechodného období pro m.j. Republiku Slovinsko do 31. prosince 2007.

³³ Uplatněno např. v SRN v ust. § 20 odst. 4 písm.b) německého zákona o dani z tabáku (Tabaksteuergesetz).

³⁴ Tabaksteuergesetz, označován též jako „TabStG“, BGBI. 704/1994.

³⁵ Abgabenänderungsgesetz, BGBI. I, 124/2003.

Spolkový ministr financí proto vydal nařízení ze dne 5. ledna 1995 o osvobození od spotřební daně (Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung) (BGB1. 3/1995), které bylo s účinností od 1. července 1997 změněno vyhláškou ze dne 19. června 1997, které stanoví m.j., že osvobození od spotřební daně pro tabákové výrobky dovezené v osobních zavazadlech cestujících, kteří mají trvalé bydliště na území, na němž se uplatňuje tato vyhláška, a kteří vstupují na toto území přes pozemní hranici, která je spojuje s jinými zeměmi, než jsou členské státy EU a členové Evropského sdružení volného obchodu, je omezeno na 25 cigaret. Toto omezení se nevztahovalo na tabákové výrobky, u nichž bylo prokázáno, že byly nabyty na území Rakouska nebo v rámci volného obchodu v jiném členském státě EU, a u kterých nedošlo k vrácení nebo úhradě spotřební daně.

V konkrétním případě skutkový děj záležel v tom, že rakouská státní příslušnice A. Valeško cestovala ze Slovinska dne 10. července 2004 na území Rakouské republiky, členského státu, ve kterém má bydliště a během kontroly provedené na rakouském hraničním přechodu Grablach dotyčná nahlásila 200 cigaret značky Davidoff Gold 200. Rozhodnutím ze dne 30. července 2004 na základě článku 29a rakouského zákona o dani z tabáku, dále jen TabStG, o osvobození omezeného na 25 cigaret stanoveného v tomto ustanovení Zollamt vyměřil na částku 16,80 EUR daň z tabáku ze 175 cigaret z 200 dovezených A. Valeško.

Tímto rozhodnutím dotčená A. Valeško podala proti tomuto rozhodnutí stížnost tvrdíc, že osvobození od spotřební daně omezené na 25 cigaret podle článku 29a TabStG je v rozporu s právem Společenství. Rozhodnutím ze dne 17. prosince 2004 Zollamt tuto stížnost zamítl.

Následně A. Valeško podala žalobu proti tomuto posledně uvedenému rozhodnutí k Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt a požadovala, aby v případě použití článku 29a TabStG byla položena Soudnímu dvoru předběžná otázka.

Evropský soudní dvůr v této věci I proto řešil, zda bod 6 odst. 2 přílohy XIII aktu o přistoupení musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje Rakouské republice přechodně zachovat její právní úpravu obsahující osvobození od spotřební daně pro cigarety dovážené v osobních zavazadlech cestujících omezené na 25 kusů, pokud toto osvobození již platilo před přistoupením Republiky Slovinsko k EU.

Předmětem řešení tak byla otázka, zda před přistoupením Republiky Slovinsko k EU mohla být vnitrostátní právní úprava, o kterou se jedná v původním řízení, která zavádí osvobození snížené na 25 cigaret, založena na omezené pravomoci, již disponovala Rakouská

republika podle čl. 5 odst. 8 Směrnice č. 69/169, a zda následně po tomto přistoupení uvedená právní úprava mohla ještě být s přihlédnutím k ustanovení článku 24 aktu o přistoupení, založena na této pravomoci.

Soud konstatoval, že není odůvodněn takový restriktivní výklad, podle kterého by snížená osvobození přijatá podle tohoto ustanovení byla přípustná pouze tehdy, pokud by se uplatňovala na všechny třetí země bez rozlišení a na všechny kategorie cestujících a co se týče specifických výrobků uvedených v čl. 4 odst. 1 písm. a) a d) Směrnice č. 69/169, zejména cigaret, členské státy mají širokou možnost snížit množství dotyčného zboží. Soud připustil určitý rozpor mezi touto možností a obecným cílem Směrnice č. 69/169, který spočívá v další liberalizaci režimu zdanění dovozů v cestovním ruchu za účelem jeho usnadnění. Avšak využívajíc uvedené možnosti mají tedy členské státy povinnost v co největším možném rozsahu omezovat negativní účinky, které by přijatá opatření mohla mít na uskutečňování obecného cíle směrnice 69/169, a dodržovat tak rozumnou rovnováhu mezi tímto cílem a zvláštním cílem uvedeným v čl. 5 odst. 8 stejné směrnice. Tento zvláštní cíl musí zohlednit zvláštní povahu dotčených výrobků, tedy tabákových výrobků, jako jsou cigarety, a právní hodnotu, kterou ustanovení, o které se jedná v původním řízení, umožňuje chránit.

Soud se dále ztotožnil se závěrem, že co se týče takových výrobků, daňová právní úprava tvoří důležitý a účinný nástroj pro boj proti spotřebě těchto výrobků, a tudíž pro ochranu veřejného zdraví. Akceptoval také, že vnitrostátní nařízení rakouského ministra financí stanovící osvobození omezené na 25 cigaret bylo přijato za účelem zabránit tomu, aby se osoby s bydlištěm v Rakousku systematicky vyhýbaly platbě celkové minimální spotřební daně z cigaret, jejíž sazby jsou stanoveny v článku 2 Směrnice č. 92/79, ve znění Směrnice č. 2002/10, tím, že budou často během opakovaných cest a v krátkém časovém rozmezí kupovat cigarety ve třetích zemích sousedících s Rakouskou republikou, které mají nižší úroveň zdanění, a tudíž také ceny mnohem nižší než ty, které platí v tomto posledně uvedeném členském státě, a dovážet pak tyto cigarety v rozsahu 200 kusů využívajíc osvobození od spotřební daně při každé z těchto cest. Soud to hodnotil jako specifické riziko obcházení daňové politiky a ohrožování cíle ochrany veřejného zdraví přetrvává po přistoupení Republiky Slovinsko k EU, jelikož podle bodu 6 odst. 2 přílohy XIII aktu o přistoupení může tento nový členský stát, bez ohledu na postupné zvyšování svých sazeb, odložit uplatňování celkové minimální spotřební daně z cigaret do 31. prosince 2007.

Zpřísnění omezení dovozu cigaret hodnotil soud dále jako opatření nezbytné pro boj s takovými praktikami, které představují, zejména s ohledem na jejich kumulativní účinky, značné riziko pro účinnost daňové politiky týkající se tabákových výrobků, a tudíž pro požadavek ochrany veřejného zdraví. Konstatoval také, že toto opatření se týká pouze osob, které mají trvalé bydliště v Rakousku, jejichž ochrana v oblasti zdraví přísluší rakouskému zákonodárci, které přijíždějí ze sousedící třetí země, jež má úroveň zdanění cigaret nižší, než je ta, kterou ukládá platná právní úprava EU, vstupují bezprostředně na území tohoto státu. To je i důvodem, proč se toto opatření neuplatní na dovozy ze třetích zemí sousedících s Rakouskou republikou, jako jsou Švýcarská konfederace a Lichtenštejnské knížectví, které nemají úroveň zdanění tabákových výrobků nižší, než je ta, kterou ukládá právní úprava EU, ale naproti tomu na dovozy ze švýcarského svobodného celního pásma Samnauntal, kde je úroveň zdanění nižší, než je ta, kterou předepisuje právní úprava Společenství.

Co se týče situace v Republice Slovinsko, poté, co přistoupila k EU, je nesporné, že sazby zdanění, které se uplatňují v tomto členském státě na tabákové výrobky, které byly sice po tomto přistoupení zvýšeny, zůstávaly v době skutku nicméně nižší než ty, které ukládá platná právní úprava EU. Specifické riziko, které má být omezeným osvobozením na 25 cigaret odstraněno, tudíž stále existuje, takže toto opatření může být ještě založeno na čl. 5 odst. 8 Směrnice č. 69/169 ve spojení s článkem 24 aktu o přistoupení. Jelikož situace v těchto třetích zemích a v nových členských státech sousedících s Rakouskou republikou není srovnatelná se situací v jiných třetích zemích, rozdílné zacházení vyplývající z uvedené právní úpravy nemůže být považováno za představující diskriminaci s ohledem na dovozy z uvedených třetích zemí a nových členských států. Bod 6 odst. 2 přílohy XIII aktu o přistoupení musí být proto vykládán tak, že nebrání tomu, aby Rakouská republika přechodně zachovala svou právní úpravu obsahující osvobození od spotřební daně omezené na 25 kusů pro cigarety ze Slovinska dovážené na území Rakouské republiky v osobních zavazadlech cestujících, jež mají trvalé bydliště v tomto posledně uvedeném členském státě a vstupují bezprostředně na toto území přes pozemní hranici nebo hranici ve vnitrozemních vodách tohoto členského státu.³⁶

³⁶ Text publikován na internetové adrese <http://eur-lex.europa.eu/JURISIndex.do?ihmlang=cs>.

Toto rozhodnutí je názorným příkladem toho, jak rozdílné jsou podmínky v jednotlivých členských státech a že i přes dlouholetou snahu harmonizace těchto podmínek, v tomto případě zdanění tabákových výrobků a omezení vlivu tohoto zdanění na rovnováhu trhu a hospodářského prostředí, je dán prostor pro uplatnění výjimek a omezení, která běžný život spíše komplikují než usnadňují, zvláště jedná-li se o naprosto bagatelní a individuální případ.

Následující rozsudek Evropského soudního dvora č. C – 376/06 řeší problematiku harmonizace právních předpisů, resp. Směrnice 92/12/EHS, daňového značení výrobků podléhajících spotřebním daním, neoprávněného opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně a zejména nevrácení částky za daňové značení jiného členského státu, které již bylo umístěno na odcizené výrobky.

Jde o aplikaci Směrnice č. 92/12/EHS, která stanoví obecnou úpravu pro výrobky podléhající spotřebním daním, resp. tabákové výrobky. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3. Jde současně o každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně; každou výrobu, včetně neoprávněné, těchto výrobků mimo režim s podmíněným osvobozením od daně; každý dovoz, včetně neoprávněného, těchto výrobků, pokud tyto výrobky nebyly propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daně. Daňová povinnost přitom vzniká v členském státě, ve kterém došlo k propuštění pro domácí spotřebu nebo ke zjištění manka. Spotřební daň se vyměří a vybere postupem stanoveným každým členským státem, přičemž se rozumí, že členské státy použijí též postup vyměření daně pro vnitrostátní výrobky jako pro výrobky pocházející z ostatních členských států.

Předmětem projednání byl případ, v němž dne 1. dubna 2004 odebrala Tuxedo GmbH (dále jen „Tuxedo“), právní předchůdkyně BATIG, od Hauptzollamt daňové značení v celkové hodnotě 184 170,46 EUR pro cigarety určené pro německý trh, které v Irsku vyrobila P. J. Carroll & Co. Ltd (dále jen „Carroll“). Tuxedo zaslala daňové značení Carroll, která je následně umístila na jednotková balení cigaret. Carroll poté cigarety odeslala v režimu s podmíněným osvobozením od daně uvnitř Společenství obchodnímu partnerovi

usazenému v Nizozemsku. Dne 29. dubna 2004 však byly všechny cigarety odcizeny v dublinském přístavu (Irsko). Společnost Carroll zaplatila irské celní správě spotřební daň ve výši 277 587,30 EUR, jelikož cigarety opustily režim s podmíněným osvobozením od daně v Irsku. Dne 18. srpna 2004 Tuxedo požádala Hauptzollamt o vrácení částky 184 445,64 EUR, kterou odvedla za odebrané daňové značení, jelikož toto značení již nemohlo být použito k odvedení německé daně z tabáku. Podle Tuxedo se totiž dalo přepokládat, že veškeré odcizené cigarety budou prodány na britském černém trhu.

Svým pravomocným rozhodnutím ze dne 15. října 2004, Hauptzollamt Düsseldorf v SRN odmítl částku vrátit s tím, že odběratel musí nést nebezpečí ztráty daňového značení. Hauptzollamt měl za to, že nelze vyloučit možnost prodeje odcizených jednotkových balení cigaret opatřených tímto značením na německém daňovém území. Dále poukázal na to, že daňové značení nebylo zničeno ani zneplatněno v souladu s požadavky § 22 odst. 3 TabStG. Společnost Tuxedo následně podala žalobu k Finanzgericht Düsseldorf s poukazem na to, že částka splatná v rámci daňového značení, která není konzumována následně či současně splatnou daní z tabáku, je v rozporu se Směrnicí č. 92/12. Opačný přístup by vedl k vícenásobnému výběru spotřebních daní, což by narušovalo obchod uvnitř Společenství ve smyslu čl. 21 odst. 2 druhého pododstavce Směrnice č. 92/12. Naproti tomu Hauptzollamt namítl, že odběrem německého daňového značení se stal splatným dluh za tento odběr. Dle úřadu nelze částku zaplacenou za značení vrátit, jelikož nedošlo k jeho vrácení, zničení ani zneplatnění. Neexistuje žádná další německá daň z tabáku vedle daně z tabáku vybrané v Irsku, nýbrž pouze dluh vzniklý z titulu odběru německého daňového značení, tudíž o dvojím zdanění nelze mluvit. Jde sice o dvojí zatížení, to je však inherentní Směrnici č. 92/12. Nejedná se o překážku volného pohybu zboží podléhajícího spotřební dani, jelikož k uvedenému dvojímu zatížení dochází pouze v případě předchozí protiprávnosti. Finanzgericht Düsseldorf proto vyžádal výklad Směrnice č. 92/12 jako nezbytný pro rozhodnutí sporu.

Evropský soudní dvůr ve svém řízení zjistil, že daňové značení odebrané od německých finančních orgánů Tuxedo umístila na tabákové výrobky ještě v době, kdy tyto výrobky byly v režimu s podmíněným osvobozením od daně, a že daňová povinnost ke spotřební dani tudíž v té době ještě nevznikla. Současně společnost BATIG, právní nástupkyně Tuxedo, nebyla s to německým finančním orgánům prokázat, že tabákové

výrobky odcizené v Irsku ve fázi přepravy nebudou prodány v Německu. Soud za této situace řešil jako předběžnou otázku, zda Směrnice č. 92/12 brání právní úpravě členského státu, která vylučuje vrácení částky zaplacené za odebrání daňového značení tohoto členského státu, pokud toto značení bylo umístěno na výrobky podléhající spotřební dani ještě před jejich propuštěním pro domácí spotřebu v tomto členském státě, pokud tyto výrobky byly odcizeny v jiném členském státě, což mělo za následek povinnost zaplatit spotřební daň v tomto jiném členském státě, a pokud nebylo prokázáno, že odcizené výrobky nebudou prodány v členském státě, který uvedené značení vydal.

Soud vzal v úvahu znění článku 6 Směrnice č. 92/12, který stanoví, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu a že se použijí ty podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně, které platí ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v členském státě, ve kterém došlo k propuštění pro domácí spotřebu. Článek 21 odst. 1 Směrnice 92/12 členskými státy přiznává možnost vyžadovat, aby výrobky propuštěné pro domácí spotřebu na jejich území nesly daňové značení. S ohledem na uvedená ustanovení je patrné, že pro členský stát představuje vydání daňového značení hospodářskému subjektu způsob výběru záloh na spotřební daně z výrobků, které hospodářský subjekt hodlá v tomto členském státě propustit pro domácí spotřebu.

Soud dále přihlédl k tomu, že daňové značení poté, co je umístěno na jednotková balení cigaret, jak tomu bylo ve věci v původním řízení, nelze odstranit bez jeho poškození. Proto v případě, kdy hospodářský subjekt umístí daňové značení vydané členským státem na výrobky, které hodlá v tomto členském státě propustit pro domácí spotřebu, je třeba mít za to, že tento členský stát vybral předem spotřební daň z těchto výrobků. Ve věci tedy společnost BATIG odvedla předem německou spotřební daň z odcizených výrobků. V situaci, kdy jsou tabákové výrobky v režimu s podmíněným osvobozením od daně odcizeny, jak tomu bylo v původním řízení, jejich odcizení představuje neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 6 odst. 1 písm. a) Směrnice č. 92/12, takže daňová povinnost ke spotřební dani vzniká v souladu s čl. 20 odst. 1 téže směrnice v tom členském státě, ve kterém k odcizení došlo. Daňová povinnost ke spotřební dani z odcizených výrobků vznikla v Irsku. Ze skutečnosti, že daňové značení nemohlo být použito k odvedení spotřební daně však dotčným hospodářským subjektům ještě nutně nevyplývá nárok na vrácení částky zaplacené za odběr tohoto značení. Soud akceptoval stanovisko, podle kterého daňové značení má určitou vnitřní hodnotu, která je odlišuje od

pouhé stvrzenky osvědčující platbu určité peněžité částky finančním orgánům členského státu, který toto značení vydal. V případě ztráty lze takové značení použít k protiprávním účelům, jelikož jeho pouhá přítomnost na výrobcích podléhajících spotřební dani zakládá domněnku, že spotřební daň byla v členském státě, který značení vydal, odvedena, a tudíž umožňuje jejich uvádění na trh v tomto členském státě. Soudní dvůr již jednou podotkl, že trh s cigaretami je obzvláště náchylný k rozvoji protiprávního obchodu³⁷, a proto v případě, že hospodářský subjekt, který daňové značení odebral, není s to prokázat, že toto značení nebude použito k prodeji výrobků podléhajících spotřební dani v členském státě, který značení vydal, má tento členský stát oprávněný zájem na odmítnutí vrátit zaplacenou částku. Soudní dvůr rovněž konstatoval, že v případě vnitrostátní právní úpravy, která by umožňovala, aby byla nabyvateli daňového značení vrácena spotřební daň pouze na základě tvrzení, že došlo k jeho ztrátě, by totiž hrozilo, že budou podporována zneužití a podvody, přičemž právě předcházení těmto zneužitím a podvodům je jedním z cílů sledovaných právními předpisy Společenství.

Dále Soudní dvůr shledal, že vnitrostátní pravidla, podle nichž v případě zmizení daňového značení nese finanční odpovědnost za jeho ztrátu jeho nabyvatel, přispívají k uskutečnění cíle spočívajícího v předcházení podvodnému používání tohoto značení a nepřekračují to, co je nezbytné pro sledování tohoto cíle, neboť nevylučují veškerou možnost vrácení nebo započtení v ostatních případech, jako je ztráta značení v důsledku nahodilé události nebo vyšší moci (dále uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, bod 44). Soudní dvůr dále výslovně odmítl tvrzení, že riziko zneužití zmizelého daňového značení je minimální a konstatoval, že toto nebezpečí zneužití rozhodně existuje. Směrnice 92/12 neupravuje nijak případ zmizení výrobků opatřených daňovým značením členského státu již před jejich propuštěním pro domácí spotřebu v tomto státě, o jaký jde ve věci v původním řízení. Tato směrnice také vůbec nestanoví, kdo, zda dotyčný hospodářský subjekt, nebo členský stát, musí nést nebezpečí ztráty daňového značení již umístěného na daných výrobcích. Možností vrácení částek za daňové značení pouze na základě tvrzení, že došlo ke ztrátě výrobků, na které bylo značení umístěno, by rovněž hrozilo, že budou podporována zneužití a podvody. Soudní dvůr proto shledal existenci nezanedbatelného rizika, že odcizené výrobky budou prodány v členském státě, který daňové značení vydal. Výrobky s daňovým značením tohoto státu v něm mohou být snadno uvedeny na oficiální trh s tabákovými výrobky.

³⁷ Viz též rozsudky ze dne 10. prosince 2002, *British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco*, C-491/01, Recueil, s. I-11453, bod 87, a ze dne 29. dubna 2004, *British American Tobacco*, C-222/01, Recueil, s. I-4683, bod 72.

Odcizené výrobky vedou každopádně k výběru spotřební daně v členském státě, na jehož území bylo zjištěno neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně. Nelze nicméně zcela vyloučit riziko podvodu, pokud je sazba spotřební daně platná v členském státě, který vydal daňové značení, vyšší než sazba platná v členském státě, na jehož území bylo zjištěno neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně. V takových případech nelze vyloučit, že by nepoctivý hospodářský subjekt mohl oznámit odcizení svého zboží ve druhém členském státě, odvést v něm nižší spotřební daň, než kolik činí částka za daňové značení, kterou mu vrátí první členský stát, a nakonec na trhu tohoto státu totéž zboží, opatřené značením, prodat.

Soudní dvůr současně odmítl argument, že pokud by ve věci v původním řízení vedle daně splatné v Irsku na základě uvedených ustanovení zůstaly německým finančním orgánům definitivně i zaplacené zálohy, byl by zmařen jeden z cílů směrnice, jímž je zamezení dvojímu zdanění.

Pouhá přítomnost daňového značení na prodejních obalech odcizených výrobků může podpořit jejich prodej na oficiálním trhu členského státu, který toto značení vydal, a poškodit tak zájmy daného státu. Toto riziko se přitom liší od rizika, kterému je každý členský stát obvykle vystaven při pašování tabákových výrobků. Tabákové výrobky bez daňového značení určitého členského státu lze totiž prodat pouze na černém trhu daného členského státu. Přestože směrnice 92/12 skutečně usiluje o harmonizaci způsobu výběru spotřebních daní tím, že sleduje dvojitý cíl účinného výběru spotřební daně v jediném členském státě, kterým je stát, v němž zboží bylo propuštěno pro domácí spotřebu, je třeba konstatovat, že zákonodárce Společenství nepovažuje zamezení dvojímu zdanění za absolutní princip. Z článku 22 odst. 1 a 2 Směrnice č. 92/12 totiž vyplývá, že pokud jsou výrobky propuštěné pro domácí spotřebu v prvním členském státě a opatřené k tomu účelu daňovým značením tohoto členského státu určeny ke spotřebě v jiném členském státě a jsou do něj přepraveny, nepostačuje pro účely vrácení spotřební daně zaplacené v prvním členském státě prokázat uhrazení spotřební daně v členském státě spotřeby, ale je rovněž nezbytné, aby finanční orgány prvního členského státu konstatovaly zničení daňového značení tohoto státu.

Pokud tedy finanční orgány členského státu, který vydal daňové značení, nemohou konstatovat zničení tohoto značení, musí být spotřební daň z výrobků opatřených tímto značením zaplacena jak v členském státě, v němž byly výrobky propuštěny pro domácí

spotřebu, tak i ve státě, v němž jsou tyto výrobky určeny ke spotřebě. Zákonnodárce Společenství daným ustanovením upřednostnil předcházení zneužitím a podvodům na úkor zásady zdanění pouze v jednom členském státě. Je sice pravda, jak uvádí Komise, že v případech upravených čl. 22 odst. 1 a 2 Směrnice č. 92/12 v daném členském státě vznikla daňová povinnost ke spotřební dani, o jejíž vrácení byl tento stát požádán, zatímco ve věci v původním řízení daňová povinnost ke spotřební dani v Německu nikdy nevznikla. Bylo by však paradoxní, kdyby vrácení částky za daňové značení umístěné na výrobky podléhající spotřební dani bylo umožněno za okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, tedy když nelze mít žádnou kontrolu nad určením odcizených výrobků, zatímco čl. 22 odst. 2 písm. d) Směrnice č. 92/12 podmiňuje vrácení spotřební daně úředním konstatováním zničení značení osvědčujícího její zaplacení i v situacích, kdy je riziko zneužití a podvodu nižší. Vedle odcizení jsou i jiné případy, kdy po zaplacení zálohy na spotřební daň umístěním daňového značení členského státu nedojde k propuštění pro domácí spotřebu v tomto členském státě, např. když hospodářský subjekt změní určení výrobků. V takovém případě je subjekt schopen prokázat zničení již umístěného značení a získat tak od členského státu, který toto značení vydal, vrácení částky zaplacené za jeho odebrání.

Soudní dvůr poukázal dále na to, že neexistuje žádná zákonná povinnost umístit daňové značení na obaly výrobků podléhajících spotřební dani ještě před tím, než opustí režim s podmíněným osvobozením od daně v členském státě, který dané značení vydal, neboť z povahy věci daňová povinnost ke spotřební dani z uvedených výrobků do té doby nevzniká. I kdyby praktické potřeby byly důvodem pro to, aby hospodářský subjekt umístoval daňové značení již ve fázi balení výrobků podléhajících spotřební dani, kdy jsou tyto výrobky stále v režimu s podmíněným osvobozením od daně, jak činila Tuxedo ve věci v původním řízení, jde o rozhodnutí učiněné svobodně a hospodářský subjekt musí nést následky případného odcizení takových výrobků.

Evropský soudní dvůr proto rozhodl tak, že Směrnice č. 92/12 nebrání právní úpravě členského státu, která vylučuje vrácení částky zaplacené za odebrání daňového značení, které tento členský stát vydal, pokud toto značení bylo umístěno na výrobky podléhající spotřební dani ještě před jejich propuštěním pro domácí spotřebu v tomto členském státě, pokud tyto výrobky byly odcizeny v jiném členském státě, což mělo za následek povinnost zaplatit

spotřební daň v tomto jiném členském státě, a pokud nebylo prokázáno, že odcizené výrobky nebudou prodány v členském státě, který uvedené značení vydal.³⁸

Toto rozhodnutí je inspirativním příkladem řešení kolize principu zamezení dvojího zdanění při objednání a nákupu daňového značení, resp. daňových nálepek ve dvou různých členských zemích a požadavku na zamezení zneužití tohoto daňového značení, pokud již je nevratně umístěno na tabákových výrobcích a v tomto stavu nekontrolovaně vyňato z daňového dohledu a uvedeno spolu se zbožím do volného oběhu.

Obdobnou problematikou, avšak v případě s odlišným okamžikem odcizení daňového značení a jeho uvedení do volného oběhu se Evropský soudní dvůr zabýval ve věci č.j. C – 494/04. Jednalo se o případ provozovatele velkoobchodu s tabákovými výrobky, firmy Landewijck s licenci oprávněného skladovatele. Dne 6. října 1998 podala u Belastingdienst/Douane te Amsterdam jako nizozemského orgánu správy daní a cel na základě článku 75 nizozemského zákona o spotřební dani dvě žádosti o daňové kolký pro tabákové výrobky. Dodáním těchto kolků pověřila společnost Securicor Omega. Dne 12. října 1998 byly požadované kolký vyzvednuty u PTT Post Filatelie, nyní Geldnet Services BV, kurýrní společností Smit Koerier, jednající jménem Securicor Omega a dne 13. října 1998 v 19.40 hodin dodala Smit Koerier tři balíčky kolků do sídla Securicor Omega v Utrechtu (Nizozemsko) a nakonec dne 14. října 1998 v 10 hodin Securicor Omega zjistila, že tyto balíčky zmizely. Dopisem ze dne 23. listopadu 1998 informovala Landewijck správce daně, že kolký předané Smit Koerier jí doposud nebyly doručeny, nemohly být tudíž používány a požádala jej, aby „vzal v úvahu zvláštní okolnosti této věci před konečným datem splatnosti, totiž před 31. lednem 1999“. Správce daně vyhodnotil uvedený dopis ze dne 23. listopadu 1998 jako žádost o započtení nebo vrácení splatné nebo odvedené částky společností Landewijck na základě sporných kolků a tuto žádost zamítl rozhodnutím ze dne 30. ledna 2001. Stížnost podaná Landewijck proti tomuto rozhodnutí byla správcem rovněž zamítnuta. Žaloba podaná proti tomuto zamítnutí u Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud Amsterdam) byla rovněž prohlášena za neopodstatněnou. Posledně uvedený soud se jednak domníval, že žalobkyně neprokázala s dostatečnou jistotou, že kolký již neexistují ani že riziko, že již byly použity, je zanedbatelné, a že kolký tedy nemohly být považovány za ztracené ve smyslu čl. 79 odst. 3 písm. b) zákona o spotřební dani. Věc pak

³⁸ Text publikován na internetové adrese <http://eur-lex.europa.eu/JURISIndex.do?ihmlang=cs>.

byla odvolacím soudem předložena Evropskému soudnímu dvoru k zodpovězení předběžné otázky.

Jednak té, zda článek 21 odst. 1 směrnice o spotřební dani přiznává členským státům možnost označovat výrobky propuštěné pro domácí spotřebu na jejich území daňovým značením. Článek 22 odst. 2 písm. d) směrnice o spotřební dani mimoto upravuje možnost vrácení spotřební daně finančními orgány členského státu, který vydal daňové značení, ve zvláštním případě, že tyto finanční orgány zjistí, že tato značení byla zničena. Směrnice o spotřební dani naproti tomu neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo případ zmizení tohoto značení. Na tuto směrnici tudíž musí být nahlíženo tak, že ponechává na členských státech, aby stanovily důsledky takového zmizení. Uvedenou směrnicí tudíž nelze vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby členské státy stanovily vnitrostátní pravidla ukládající v případě zmizení daňových kolků finanční odpovědnost za jejich ztrátu jejich nabyvateli.

Druhou otázkou bylo, zda je zvláštní způsob vybírání DPH prostřednictvím daňových kolků, jaký stanoví nizozemské právní předpisy použitelné ve sporu v původním řízení, slučitelný s požadavky čl. 27 odst. 1 a 5 šesté směrnice, tj. Směrnice č. 77/388, a nepřekračuje to, co je nezbytné za účelem zjednodušení postupu vybírání daně a zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

Soudní dvůr rozhodl, že v projednávaném případě je cílem a účinkem odchylovícího se režimu umožňujícího vybírat DPH prostřednictvím daňových kolků zjednodušení postupu vybírání daně, který se díky tomuto odchylovícímu se režimu uskutečňuje v jediné etapě dodavatelského řetězce. Je pravda, že za určitých okolností, jako je ztráta výrobků, nemožnost jejich prodeje či jejich protiprávní prodej za cenu jinou, než je maloobchodní cena uvedená na daňových kolcích, může být výrobce povinen odvést vyšší částku DPH, než je částka, jež by vyplynula z použití systému Společenství týkajícího se vybírání DPH. Evropský soudní dvůr dále shledal, že daňové kolky mimoto striktně vzato nepředstavují daňový dluh jejich nabyvatele, ale mají vnitřní hodnotu. Je tedy odůvodněné, že nabyvatel těchto kolků přijme opatření proti nebezpečí jejich zmizení a případně ponese finanční následky tohoto zmizení, i když to v některých případech může vést k situaci, že DPH bude vybrána dvakrát pro tytéž výrobky. Zmizení daňových kolků však na rozdíl od krádeže zboží nemá žádný vliv na samotný základ daně. Tabákové výrobky, pro něž byly kolky získány, mohou být nadále

uvedeny na trh a stále může vzniknout daňový dluh na DPH i na spotřební dani. Krom toho je odůvodněné, jak bylo uvedeno výše, podněcovat nabyvatele daňových kolků k tomu, aby přijal opatření proti nebezpečí jejich zmizení, zatímco není pravděpodobně nutné dávat podnět vlastníkovvi zboží, aby na ně dohlížel a přijal opatření proti nebezpečí jeho krádeže.

Z těchto důvodů Soudní dvůr rozhodl, že ani Směrnice Rady č. 92/12/EHS, ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ani zásada proporcionality nebrání tomu, aby členské státy přijaly právní předpisy, které upravují nevrácení částky odvedené spotřební daně, jestliže daňové kolky zmizely před jejich umístěním na tabákové výrobky, pokud toto zmizení není přičitatelné vyšší moci nebo nahodilé události a pokud není prokázáno, že tyto kolky byly zničeny nebo znehodnoceny, a ukládají tak finanční odpovědnost za ztrátu daňových kolků jejich nabyvateli.

Článek 27 odst. 1 a 5 Směrnice č. 77/388 je třeba vykládat v tom smyslu, že takový odchylný režim vybírání DPH prostřednictvím daňových kolků, jako je režim zavedený článkem 28 zákona o dani z obratu ze dne 28. června 1968 (Wet op de omzetbelasting), je slučitelný s požadavky stanovenými těmito ustanoveními směrnice a nepřekračuje to, co je nezbytné za účelem zjednodušení postupu vybírání daně. Neexistence povinnosti vrácení částek zaplacených za získání daňových kolků, které odpovídají dani z přidané hodnoty, není neslučitelná se Směrnicí 77/388, a zejména s jejím čl. 27 odst. 1 a 5, jestliže daňové kolky zmizely před jejich umístěním na tabákové výrobky, toto zmizení není přičitatelné vyšší moci nebo nahodilé události a není prokázáno, že tyto kolky byly zničeny nebo znehodnoceny.³⁹

Z tohoto rozhodnutí, stejně jako z předchozího, byť v tomto případě se jedná o odcizení či zmizení daňového značení separátně od tabákových výrobků, k jejichž označení byly určeny, je zřejmé, že odpovědnost za manipulaci s tímto daňovým značením a škodu z této manipulace či ztráty daňového značení vyplývající nese výhradně daňový subjekt a plátce daně, případně osoby v jejichž spolupráci bylo s tímto daňovým značením disponováno. Odpovědnost z toho vyplývající přitom nelze přenášet na správce daně, pokud pod jeho dohledem nedošlo například ke zničení předmětného daňového značení. Výslovně také bylo konstatováno, že takový případ nemá nic společného s otázkou dvojího zdanění.

³⁹ Text publikován na internetové adrese <http://eur-lex.europa.eu/JURISINDEX.do?ihmlang=cs>.

Judikatura Evropského soudního dvora v otázce aplikace komunitárního práva a práva jednotlivého členského státu EU a jejich vzájemného vztahu a případné kolize je názorným příkladem toho, jak protichůdné požadavky se při tvorbě komunitárního práva a jeho výkladu střetávají a jak se primární vize odstraňování překážek a rozdílů v pohybu zboží mezi jednotlivými členskými zeměmi prosazuje obtížně, neboť rozdíly mezi jednotlivými členskými zeměmi se snižují jen postupně a váhavě v závislosti na tom, jak je koordinován legislativní postup starých a nových členských zemí EU. Právě disproporce mezi těmito dvěma skupinami členských zemí se výrazně promítá to rozhodnutí Evropského soudního dvora zn. C-140/05, které jedné ze starých členských zemí EU zachovává prostor pro uplatnění výjimek a omezení, která běžný život spíše komplikují než usnadňují, zvláště jednání se o naprosto bagatelní a individuální případ. Takové rozhodnutí pak může vyvolat i neodůvodněné podezření, že je preferován legislativní pořádek starých členských zemí EU, byť sám o sobě není zcela v souladu s úpravou komunitárního práva, které jinak sleduje cíl právě opačný, a to sladění dosud rozdílných legislativních podmínek. Pokud jde o rozhodnutí další, ta představují velice praktický a zajímavý příklad kolize principu zamezení dvojího zdanění a požadavku na omezení zneužití daňového značení tabákových výrobků například při jejich ztrátě či odcizení. V případě atraktivních tabákových výrobků se může jednat o situaci velice častou a z citovaných rozhodnutí je patrna jednoznačná instrukce, která odpovědnost za celistvost a manipulaci s daňovým značením klade naprosto oprávněně na osobu jejich příjemce a plátce daně. Tato rozhodnutí signalizují důrazně, že manipulace s daňovým značením vzhledem k jeho hodnotě musí být prováděna se zvýšenou opatrností a že případná škoda jde k tíži právě plátce daně, nikoli emitenta daňového značení. Takové rozhodnutí lze hodnotit jako příkladnou ukázkou jednoznačného výkladu komunitárního práva, do kterého se nijak nepromítají dočasné rozdíly mezi členskými zeměmi EU a které řeší aplikaci komunitárního práva v rovině vertikální, tj. mezi subjekty volného pohybu zboží, kapitálu a pracovních sil na straně jedné a Evropským společenstvím na straně druhé.

IV. Tabákové výrobky, podmínky jejich zdanění spotřební daní, organizace správy spotřebních daní

a) Předmět daně

Obecně je spotřební daň na tabákové výrobky uvalena ustanovením § 1 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších změn a doplnění, naposledy ve znění zákona č. 296/2007 Sb.

Předmět daně je upraven v § 101 zákona o spotřební dani, v Hlavě V. upravující daň z tabákových výrobků, jako tabákové výrobky, kterými se rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Zde použitá zákonná definice jednotlivých tabákových výrobků v zásadě odpovídá terminologii vyplývající z Harmonizovaného systému TARIC jako evropského celního sazebníku k provedení Celního kodexu EU⁴⁰, který je citován výše. Tabákové výrobky a jejich jednotlivé druhy jsou dále definovány podrobně v ustanovení § 1 vyhlášky Ministerstva zemědělství ČR č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky. Z těchto na českém trhu nejatraktivnějšími komoditami jsou cigarety a tabák ke kouření jako výrobně a technologicky jednodušší a tím i cenově nejdostupnější tabákové výrobky. Zatímco zákon o spotřební dani č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších změn a doplnění, obsahuje výčet jednotlivých druhů tabákových výrobků, jak je uvedeno výše, vyhláška č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky, vymezuje pojem tabákový výrobek zvláštní definicí jako „výrobek určený ke kouření, šňupání, sání nebo žvýkání, pokud je vyroben zcela nebo zčásti z tabáku, včetně tabáku geneticky upraveného,...“ Konkrétní kritéria pro výrobu tabákových výrobků upravuje dále zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů.

Současně se musí ve smyslu ust. § 7 odst. 2 zákona o spotřebních daních jednat o výrobky vyrobené na daňovém území EU nebo sem dovezené.

⁴⁰ Celní kodex EU je vydán na základě Nařízení Rady EHS č. 2913/1992, prováděcím předpisem v podobě celního sazebníku je Nařízení Komise ES č. 2658/1987.

Cigarety jsou definovány jako tabákové provazce, které se kouří jako takové a buď se vkládají nebo balí do cigaretového papíru. Cigarety mohou přitom obsahovat částečně nebo zcela i jiné látky než tabák (§ 101 odst. 4 zákona o spotřebních daních).

Cigaretami se podle § 101 odst. 3 písm.a) zákona o spotřebních daních rozumí:

1. tabákové provazce, které se kouří jako takové a nejsou doutníky ani cigarillos podle písmene b),
2. tabákové provazce, které se jednoduchou nepřemyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru nebo
3. tabákové provazce, které se jednoduchou nepřemyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru.

Vyhláška č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky, vymezuje pojem cigareta obdobně, nikoli však jako tabákový provazec, nýbrž jako tabákový smotek. V praxi k výkladovým rozporům k tomu, zda daný výrobek je cigaretou či nikoli nedochází. Tento druh tabákového výrobku je spíše zneužíván napadáním originálních průmyslových vzorů a značek. Právě ve spojení s touto protiprávní činností dochází ke zkrácení daně uvedením těchto jako nelegálních tabákových výrobků do volného oběhu.

Ustanovení § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních obsahuje úpravu pojmů doutník a cigarillos, jako dalších ze zdanitelných tabákových výrobků, přičemž doutníky a cigarillos jsou tabákové smotky, které se kouří jako takové a které:

1. obsahují výlučně přírodní tabák,
2. mají krycí list z přírodního tabáku,
3. obsahují tabákovou náplň, krycí list v normální barvě doutníku zakrývající celý výrobek včetně případného filtru, ale nezakrývající náustek v případě náustkových doutníků, a vázací list, oba listy z rekonstituovaného tabáku⁴¹, jejichž jednotková hmotnost činí bez filtru nebo náustku nejméně 1,2 g a krycí list je vinutý ve tvaru spirály v ostrém úhlu nejméně 30 stupňů k podélné ose tabákového smotku nebo

⁴¹ Rekonstituovaný tabák je tabákový prach, žíly, žilový výmět a další vedlejší produkty, které jsou jemně semlety, smíchány ve stanoveném poměru a jsou smíchány kohezními činidly. Tyto složky jsou válcovány nebo tvarovány do fólií jednotné tloušťky a kvality.

4. obsahují tabákovou náplň, krycí list v normální barvě doutníku z rekonstituovaného tabáku zakrývající celý výrobek včetně případného filtru, ale nezakrývající náustek v případě náustkových doutníků, jejichž jednotková hmotnost činí bez filtru nebo náustku nejméně 2,3 g a venkovní obvod minimálně jedné třetiny délky tabákového smotku je nejméně 34 mm.

Vyhláška č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky, vymezuje pojem doutníku naprosto shodně. Naproti tomu odlišuje od pojmu doutník pojem cigarillos hmotnostním kritériem, podle něhož cigarillos je doutník o hmotnosti nejvíce 3 gramy.⁴² V praxi se při distribuci tabáku objevily případy zneužívání legislativního pojmu „doutník“ a jeho výkladu, jak je uvedeno níže.

Tabák ke kouření jako poslední ze zdanitelných tabákových výrobků je definován jako tabák různě mechanicky zpracovaný či jako odpad, který není plněn do cigaret, doutníků či cigarillos a je možné jej kouřit, popř. jemně řezaný tabák obsahující více než 25% hmotnosti tabákových částic užších než 1 mm, určený pro ruční výrobu cigaret. Rovněž tabákem pro kouření se rozumí také výrobek, který obsahuje zcela nebo částečně i jiné látky než tabák, pokud je možné tento výrobek kouřit a je upraven pro prodej konečnému spotřebiteli (§ 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních).

Tabákem ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních je:

1. řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený, zvlákněný nebo lisovaný do bloků a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování,
2. tabákový odpad upravený pro konečného spotřebitele, který nespadá pod písmena a) a b) a který je použitelný ke kouření nebo
3. tabák ke kouření obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic užších než 1 mm; jedná se o jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret.

Ustanovení § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních upravuje pojem „Ostatní tabák“, kterým jsou tabákové výrobky, které jsou určeny pro konečného spotřebitele a zároveň určeny k jinému účelu než ke kouření s výjimkou šňupavých a žvýkacích tabáků.⁴³ Toto ustanovení je terminologicky nepřesné, neboť používá pojem tabákového výrobku

⁴² § 1 písm.d) vyhl.č. 344/2003 Sb.

⁴³ Šňupavý a žvýkací tabák jsou definovány v ust. § 1 písm. j) a k) vyhl.č. 344/2003 Sb.

přesto, že pojem ostatní tabák ve výčtu tabákových výrobků pro účely zákona o spotřebních daních v jeho ust. § 101 odst. 2 uveden není !

Současná právní úprava pojmů tabák ke kouření, popř. tabákový odpad byla ve znění zákona o spotřební dani platného a účinného od 1. ledna 2007 upřesněna tak, aby precizně vymezila pojem předmětu daně z tabákových výrobků v souladu se Směrnicí č. 95/59/ES. Dle článku 2 bod 1. uvedené směrnice se za tabákové výrobky považují cigarety, doutníky a doutničky (doutníky o hmotnosti nejvýše 3g na kus) a tabák ke kouření. V článku 5 směrnice je uvedeno, že za tabák ke kouření se považuje řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování a dále tabákový odpad dodaný k maloobchodnímu prodeji, který nelze považovat za doutníky, doutničky ani cigarety. Zákon o spotřebních daních č. 353/2003 Sb., novelou zákonem č. 217/2005 Sb., ve znění platném od 1.července 2005 do 31. prosince 2006 považoval dle § 101 odst. 2 zákona o spotřebních daních za tabákové výrobky cigarety, doutníky, cigarillos a tabák. Dle § 101 odst. 3 uvedeného zákona se tabák dělil ještě na tabák ke kouření, který byl definován obdobně jako tabák ke kouření ve výše uvedené směrnici, a ostatní tabák, který byl definován jako tabákové výrobky, které nejsou tabákem ke kouření, jsou určeny pro konečného spotřebitele a k jinému účelu než ke kouření, s výjimkou šňupavých a žvýkacích tabáků. Kategorie „ostatní tabák“ tedy svým obsahem přesahovala okruh tabákových výrobků, jak je definovala Směrnice Rady 95/59/ES.

Dosud používaný pojem „tabák“ byl proto nahrazen pojmem „tabák ke kouření“ (v § 101 odst. 2, § 102 odst. 4, § 104 odst. 2, § 119 odst. 3 písm. a) a § 122 odst. 1 zákona o spotřebních daních), což přesněji vystihlo podstatu předmětu daně. Za tabák ke kouření se považuje také výrobek, který je možné kouřit a který je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli bez ohledu na to, k čemu je určen.

Pod označení cigarety nebo pod označení tabák ke kouření a pod označení ostatní tabák patří podle § 101 odst. 6 a 7 zákona o spotřební dani také výrobky, které obsahují zcela nebo částečně i jiné látky než tabák. Výrobky, které neobsahují tabák a splňují podmínky v § 101 odst. 3 písm. a) a c) zákona o spotřebních daních a používají se výlučně k lékařským účelům, se nepovažují za tabákové výrobky. Je tak upraven princip zdaňování výrobků určených ke kouření, které neobsahují tabák (např. tzv. bylinné cigarety). Tyto výrobky se nepovažují za tabákové výrobky, jestliže se používají výlučně k lékařským

účelům. Takové použití však musí být potvrzeno Ministerstvem zdravotnictví České republiky nebo jím pověřenou institucí.

Definice tabákových výrobků podléhajících spotřební dani v podstatě vychází z úpravy vyplývající ze Směrnic EU. Tomu odpovídá i skutečnost, že dani podléhá rovněž tabákový odpad, který v současné době při výrobě například cigaret používané technologie beze zbytku spotřebují. Za standardních podmínek již tedy tabákový odpad nevzniká, ačkoli v době, kdy příslušné směrnice vstoupily v platnost, tj. na přelomu 70. a 80. let 20. století tomu tak bylo.

Jistým specifikem české právní úpravy zůstává pojem „ostatní tabák“. Ten byl jak je shora naznačeno v období od 1. července 2005 do 31. prosince 2006 výrazem legislativní snahy rozšířit působnost zákona o spotřebních daních také na již zpracovaný tabák, který není určen ke kouření, a postihnout rovněž otázku tzv. technického tabáku. Podle současné platné právní úpravy již pojem ostatní tabák nelze zahrnout pod pojem tabákových výrobků ve smyslu § 101 odst. 1, 2 zákona o spotřebních daních č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších zákonů. Je třeba rovněž konstatovat, že pojmy ostatní tabák a technický tabák nejsou totožné. Pod pojem ostatní tabák lze zařadit toliko tabák určený pro konečného spotřebitele a tedy určený nikoli pro další průmyslové zpracování. Jakou formu konečné a přitom nekuřácké spotřeby má zákon postihnout není jednoznačně zřejmé. Pojem ostatní tabák je navíc specialitou naší právní úpravy, která tak v tomto ohledu s evropskou právní úpravou, která tento pojem nezná, zcela nekoresponduje. Je proto možno hovořit o rozporu se Směrnicí EU č. 95/59/ES, který byl sice z účinností od 1. ledna 2007 korigován novelou zákona o spotřebních daních, a to zákonem č. 575/2006 Sb., avšak po dobu platnosti sporné právní úpravy zákona o spotřebních daních v období mezi 1. července 2005 a 31. prosince 2006 tento rozpor působil aplikační problémy, které nakonec byly předmětem posouzení a rozhodnutí správního soudu.⁴⁴

Otázka právní úpravy předmětu zdanění tabákových výrobků spotřební daní se současně jeví do značné míry jako poměrně neurčitá. V případě tabáku ke kouření podle § 101 odst. 3 písm.c), bod 1. zákona o spotřebních daních se musí jednat o tabák, který je způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Pojem průmyslového zpracování není podroben žádné další legislativní úpravě a jeho praktické uplatnění je otázkou

jednotlivého konkrétního případu. Podobně vyznívá i otázka právní úpravy tabákového odpadu podle § 101 odst. 3 písm.c), bod 2. zákona o spotřebních daních, podle kterého musí být tabákový odpad upraven pro prodej konečnému spotřebiteli. Obdobné kritérium obsahuje úprava pojmu ostatní tabák v ustanovení § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních. Lze tak konstatovat, že oproti jiným vybraným výrobkům podléhajícím spotřebním daním podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších zákonů, mají tabákové výrobky z hlediska působnosti tohoto zákona nejméně přesnou hranici, kdy vybraný výrobek spotřební dani podléhá a kdy nikoli. Příklady tohoto stavu jsou rozvedeny níže.

Určitým problémem, který se v období posledních cca 10 ti let poměrně často vyskytuje, je skutečnost, že žádnému daňovému režimu nepodléhá dispozice se surovinou pro výrobu tabákových výrobků, tj. s dosud nijak neupraveným a nezpracovaným, tzv. technickým tabákem⁴⁵, do doby, než-li je dopraven do daňového skladu a tam upraven do stavu způsobilého ke konečné spotřebě, resp. ke kouření, a upraven pro prodej konečnému spotřebiteli. V důsledku toho, protože tabák je surovinou převážně na území EU komoditou dováženou, bývá tabák zatížen toliko clem při dovozu, avšak jeho další pohyb a osud se daňovému dohledu vymyká. Důvodů, které tuto situaci usnadňují je více. Vedle prvotního záměru dovozce deklarovat při proclení jiný druh zboží jako tzv. „krycí“ než-li je ve skutečnosti dováženo, je možno konstatovat jako další důvod umožňující obcházení daňového dohledu skutečnost, že neexistují informační vazby mezi místem, kde je zboží procleno a místem, v němž má být přihlášeno k některé z nepřímých daní v místě příjmu zboží, resp. jeho spotřeby. V praxi se hovoří tzv. o zneužívání režimu „42...“⁴⁶, v němž má být některá z nepřímých daní přiznána v místě spotřeby nezávisle na místě vstupu zboží na území EU a místě proclení. Tato různost způsobuje, že dovážené zboží po proclení se pohybuje nekontrolovaně v režimu volného oběhu a dalšího jeho zdanění již není zpravidla dosaženo m.j. proto, že příjemce zboží se stane ve vztahu ke správci daně nekontaktní osobou. Protože předmětem této práce není efektivita celního a daňového systému zemí EU a jejich spolupráce v této oblasti, nýbrž téma zdanění tabákových výrobků a problematika s tím

⁴⁴ Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19.7.2007, sp.zn. 15 Ca 184/2006.

⁴⁵ Na rozdíl od ostatních druhů tabáku a tabákových výrobků určených ke kouření není vyhláškou ministerstva zemědělství č. 344/2003 Sb. definován, není legislativně ani určen způsob takového jeho znehodnocení, aby jej nebylo možné použít pro výrobu cigaret a jiných tabákových výrobků podléhajících spotřební dani, což naopak vylučuje úvahu o aplikaci podmínek daňového osvobození ve smyslu čl. 11 písm.a) Směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27.11.1995.

⁴⁶ Jedná se kód Celního kodexu ES – Nařízení Rady ES č. 2913/1992.

spojená, je v tomto ohledu zásadní problematika výkladu tabákových výrobků a zejména okamžiku, od jakého lze o tabákovém výrobku hovořit.

Základní surovinou pro produkci tabákových výrobků určených zejména ke kouření je rostlina tabáku. Zpravidla je takový tabák při dovozu deklarován jako tabák dovezený k využití v zemědělství, např. k vykuřování skleníků. Pokud tedy není deklarováno použití k výrobě tabákových výrobků a tabák není ani zpracován a zabalen jako tabák ke kouření, anebo jiné konečné spotřebě ve smyslu pojmu ostatní tabák, jedná se o situaci, kdy tabák nepodléhá spotřební dani a kdy manipulace s ním může vést a v praxi často vede k obcházení zákona o spotřebních daních. Takový tabák však v praxi velice často je v rozporu s tím, co je uvedeno v celním prohlášení, dovážen za účelem jeho nelegálního zpracování do tabákových výrobků, které ještě navíc nelegálně nesou chráněnou obchodní značku originálního výrobce a pod touto jsou dále distribuovány, zpravidla v nesrovnatelně horší kvalitě co do zpracování výrobku i jeho obalu. Produkce tabákových výrobků za těchto podmínek má přitom parametry dobře organizované průmyslové výroby uzpůsobené tak, aby ji nebylo možno odhalit, resp. aby ji bylo možno okamžitě přemístit, stane-li se předmětem pátrání orgánů celní správy. V tomto stadiu tedy pohyb tabáku není nijak kontrolován ani monitorován. Jeho dovoz či přeprava na území ČR jsou pouze pasivně evidovány a bez dalšího je akceptován dovozcem deklarovaný účel budoucího použití tabáku, tj. např. na vykuřování skleníků. Důsledkem této situace se stal stav, kdy spotřeba lulkových tabáků za 4 roky klesla z 2500 tun na 500 tun a naopak poptávka po technickém tabáku za stejnou dobu vzrostla o 1300 tun⁴⁷, přičemž odraz absence zatížení spotřební daní na ceně je enormní oproti ceně tabáku ke kouření.

Problém tedy spočívá, ve stanovení doby, od kterého tabák podléhá daňovému dohledu ve smyslu §§ 19, 22, 24 zákona o spotřebních daních č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších zákonů, tj. od kterého je regulována dispozice s vybranými výrobky a od kterého jsou tedy výrobky přepravovány v režimu podmíněného osvobození od daně a musí být deponovány v daňovém skladu. Tento okamžik se v praxi váže až k okamžiku, kdy je tabák podle požadavků a potřeby producenta tabákových výrobků předán ke zpracování, zejm. mechanické úpravě a rozčlenění na menší částice, aby se stal způsobilým ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, přičemž od tohoto okamžiku se již má teoreticky nacházet v daňovém skladu a je ve stavu, resp. balení určeném pro prodej konečnému spotřebiteli.

Výkladem opaku lze tedy usuzovat, že naopak tabák, který jakékoli průmyslové zpracování ještě vyžaduje, lze použít univerzálně, jako tabák technický, a nikoli jen ke zpracování do tabákových výrobků vyjmenovaných v ustanovení § 101 zákona o spotřebních daních, a pak tudíž předmětem zákona o spotřebních daních není. Je tak možno konstatovat, že transport a uskladnění jakéhokoli, zejména tzv. technického tabáku, na území ČR stojí mimo daňový dohled a kontrolu a tato situace významně, není-li stanovena povinnost takový tabák denaturovat, napomáhá například nelegálním výrobcům, resp. padělatelům cigaret a jiných tabákových výrobků.

Je přitom otázkou zda jinému účelu či jinému hospodářskému uplatnění a jinému druhu spotřeby než ke kouření může tabák vůbec sloužit.

Jeho uplatnění v zemědělství či zahrádkářství, bylo-li ve vzdálené minulosti obvyklé, není a nemůže být v současnosti v průmyslovém měřítku využíváno, ať už s ohledem na radikální změnu struktury a metod zemědělské výroby i zahrádkářské maloprodukce po roce 1990, tak zejména na omezení vyplývající ze zákona o rostlinolékařské péči č. 326/2004 Sb. Jiné využití tabáku než ke zpracování do tabákových výrobků ke kouření jako konečné spotřebě podléhající zákonu o spotřební dani se jeví v současné době jako vysoce nepravděpodobné. Například látka nikotin je jako prostředek ochrany rostlin nevhodný, popř. dokonce zakázaný. Pokud je tedy tento účel při dovozu nebo přepravě deklarován, slouží spíše k zakrytí skutečného účelu, k němuž je tabák do ČR dovážen, to je k výrobě tabákových výrobků a ke kouření. Průmyslové využití tabáku je sice samozřejmě širší, avšak jedná se o použití, které vyžaduje sofistikované technologie, jejichž výsledkem jsou specializované produkty. Tabákové listy, a zejména semena tabáku, tak mohou být surovinou či polotovarem pro chemický průmysl při výrobě různých druhů kyselin, barev, potravinářských olejů či farmaceutických výrobků. Zbývající rostlinné části tabáku, jako jsou stvol či kořen jsou pak využitelné k výrobě celulozy, paliv či hnojiv.

Takový tabák, u něhož se předpokládá další průmyslové zpracování a není zřejmé jeho určení pro konečného spotřebitele, tak není předmětem spotřební daně a nepodléhá žádné evidenci. Lze tak, zvláště je-li fiktivně převáděn mezi různými osobami, jen stěží monitorovat jeho pohyb na území ČR a sledovat jeho skutečné použití. Tento problém je v případě České republiky zaznamenán na unijní úrovni, když v Závěrečné zprávě Evropské komise ze dne 27.

⁴⁷ Ekonom č.14/2005, článek Lehký topný tabák, str. 21.,

prosinec 2005 se ke sběru a interpretaci dat získaných při odbavení cigaret a jemně řezaného tabáku v režimu osvobození od daně, se v pasáži o faktorech, které ovlivňují vážený průměr celkových daňových příjmů, uvádí, že v určitých nových členských státech, České republice a na Slovensku, se ukazuje, že dovoz nezdaněného tabáku, tzv. technického tabáku, vede k významnému poklesu v prodeji jemně řezaného tabáku a tím k deformaci hospodářské soutěže a ke zkrácení daně⁴⁸. Podle odhadů české celní správy se technického tabáku prodá měsíčně 40-80 tun za 12-24 mil. Kč a toto množství by postačovalo k produkci 100 milionu ks cigaret a tím nejméně o 100 milionu Kč vyššímu výnosu na spotřební dani.⁴⁹

Této problematice se týká ustanovení článku 11, zejm. písm. a) Směrnice EU č. 95/59/ES, které upravuje fakultativní režim osvobození tabákových výrobků od spotřební daně, jedná-li se o denaturované tabákové výrobky, používané pro zemědělské nebo zahradnické účely, tabákové výrobky zničené pod úředním dohledem, tabákové výrobky určené výhradně pro vědecké zkoušky a pro zkoušky týkající se jakosti výrobku, jakož i tabákové výrobky, které výrobce znovu zpracovává. V případě zneužití tzv. technického tabáku je tedy aktuální otázka a realizace jeho denaturace, tj. takové jeho úpravy, která znemožní jeho další použití a zpracování pro produkci tabákového výrobku určeného ke kouření. Praxe na úrovni jednotlivých členských států EU je rozdílná a ve většině států uvedená úprava denaturace tabáku či tabákových výrobků není aplikována vůbec, anebo s ní nejsou žádné praktické zkušenosti. Skutečností ovšem je, že v některých zemích EU s přihlédnutím ke shora uvedené právní úpravě se zásadně předpokládá, že tabák je použit ke zpracování do tabákového výrobku ke kouření a jen výjimečně a ad hoc je přípustná denaturace tabáku, je-li jisté, že ke zpracování ke kouření tabák určen není. Takovou úpravu aplikuje například Kypr, Rakousko, Slovensko, Lucembursko, Řecko, Velká Británie a Německo. V těchto zemích je jiné použití tabáku než ke zpracování k produkci tabákových výrobků určených ke kouření podmíněno jeho denurací. Účelem přidání denurantu je způsobit, aby bylo vyloučeno nebo ztíženo použít daný tabák ke kouření. Jiné použití tabáku, to je v zemědělství, bylo sice v historii aplikováno, když tabákové listy byly používány jako sterilizátory půdy, pro vykuřování skleníků či jako medikament při chovu včel, avšak toto použití je historické a v současné době v těchto zemích o denuraci tabáku pro takové použití

⁴⁸ Studie zur Sammlung und Interpretation von Daten über die Abfertigung von Zigaretten und Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten zum verbrauchssteuerlich freien Verkehr, Schlussbericht vom 27. Dezember 2005, str. 9.

⁴⁹ Generální ředitelství cel ČR, zprac. Ing. Vladimír Kubánek, Tabák (pěstování, výrobky, legislativa), Praha 2005, str. 52.

požadováno nebylo. Není však ani praktická zkušenost s konkrétním vhodným či osvědčeným denaturantem. Toto zjištění svědčí pro závěr, že jiné použití tabáku než ke zpracování k produkci tabákových výrobků určených ke kouření se v praxi spíše nevyskytuje a se zneužitím tabáku takovýmto způsobem nejsou v citovaných členských zemích žádné praktické zkušenosti. Je ovšem skutečností, že tyto země nepatří k typickým zemím, v nichž jsou produkovány nelegálně tabákové výrobky a pro takovou produkci je technický a nezdaněný tabák nezbytný a jedná se o země, které se díky vyšší úrovni zdanění spotřeby tabákových výrobků řadí spíše k zemím spotřebitelským, jejichž „černý trh“ je výlučně příjemcem nelegální produkce tabákových výrobků.

Zneužívání tzv. technického tabáku pro výrobu tabákových výrobků jinak podléhajících spotřební dani tedy dosahuje značného rozsahu a legislativně není tato problematika prakticky nijak účinně s výjimkou neurčité definice pojmu ostatní tabák v ust. § 101 odst. 4 písm. d) zákona o spotřebních daních ošetřena zejména tak, aby byla vytvořena účinná překážka znemožňující použít technický tabák pro produkci tabákových výrobků určených ke kouření, jako vybraných výrobků zatížených spotřební daní. Rovněž ve vyhlášce Ministerstva zemědělství ČR č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky, není technický tabák definován. Pokud však zůstane Česká republika teritoriem, které skýtá zázemí pro nelegální výrobu cigaret, bude legislativní základ pro odpovídající chemické ošetření technického tabáku v podobě jeho denaturace žádoucí pro eliminaci daňových úniků v této oblasti. Lze uvažovat o takovém znehodnocení technického tabáku, které nevratně vyloučí jeho použití ke kouření i po jakémkoliv zpracování a úpravě a současně umožní jeho použití k předpokládaným, anebo deklarovaným účelům při jiných činnostech, tak jako je tomu například u lihu.

b) Daňová povinnost, povinnost daň přiznat a zaplatit a podání daňového přiznání

Doba vzniku daňové povinnosti se liší od okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. V období mezi těmito dvěma časovými momenty je výrobek v režimu podmíněného osvobození od daně.

Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem na toto území⁵⁰.

Okamžik výroby nebo dovozu je tedy okamžikem vzniku daňové povinnosti. Protože mezi jednotlivými členskými státy EU doposud zůstávají neodstraněny rozdíly v úpravě konkrétních sazeb spotřební daně uplatňované na tabákové výrobky, je prosazován princip zdanění v zemi spotřeby, to je v zemi, kde dochází k prodeji pro konečnou spotřebu. Tento princip představuje zásadní změnu v právní úpravě spotřební daně na území České republiky platné a účinné od 1. ledna 2004 podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Před tímto datem byla spotřební daň uvalována na zboží podle principu země původu v okamžiku prvního prodeje od výrobce.

Povinnost daň přiznat a zaplatit⁵¹ vzniká zejména okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Za uvedení do volného daňového oběhu se přitom pokládá každá i protiprávní výroba vybraných výrobků a jejich dovoz nebo jejich protiprávní vyjmutí z režimu podmíněného osvobození od daně⁵². U tabákových výrobků plní funkci daňového přiznání objednávka tabákových nálepek. Nejedná se přitom o žádnou neobvyklou úpravu, neboť úniku z plnění daňové povinnosti spojené s výrobou a distribucí tabákových výrobků se podobným způsobem snaží zabránit celá řada dalších států Evropy i Asie. Tabákové nálepky byly zavedeny v ČR od 1. ledna 1994 novelizací zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, tehdy platného. Vlastní podoba tabákové nálepky má základ v ustanovení § 2 vyhlášky Ministerstva financí ČR č. 467/2003 Sb., ve znění pozdějších změn a doplnění, naposledy vyhlášky č. 72/2007 Sb.

⁵⁰ § 8 odst. 2 ZSPD.

⁵¹ § 9 ZSPD.

⁵² § 3 odst.j) ZSPD.

Podle § 114 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších zákonů musí být tabákové výrobky vyrobené na daňovém území České republiky, na daňové území České republiky dovezené nebo na daňové území České republiky dopravené z jiného členského státu značeny tabákovou nálepkou, značit tabákové výrobky tabákovými nálepkami je povinen výrobce nebo dovozce tabákových výrobků nebo dodavatel se sídlem mimo daňové území České republiky.

Podle § 116 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších zákonů objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání s výjimkou tabákových výrobků, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit a daň je zaplácena použitím tabákové nálepky. Tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Tabákové výrobky lze značit tabákovými nálepkami pouze v daňovém skladu nebo mimo daňové území České republiky. Tabákové nálepky se použijí v daňovém skladu, pro který byly odebrány.

Vylepením tabákové nálepky na vybraný výrobek je de facto deklarováno splnění daňové povinnosti. Povinnost plátce daně označit tabákový výrobek tabákovými nálepkami je dána ještě před jeho vyskladněním nebo dovozem nebo dopravou z jiného členského státu EU, pokud nejde o dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně s následným umístěním tabákových výrobků v daňovém skladu. Povinnost vylepení tabákové nálepky na spotřebitelské balení tabákového výrobku výrazně zlepšuje úspěšnost výběru spotřební daně a umístění tabákové nálepky na spotřebitelském balení usnadňuje a zjednodušuje kontrolu zdanění tabákových výrobků nabízených na trhu.

c) Subjekt daně

Plátcí daně jsou zejména všichni provozovatelé daňových skladů⁵³, oprávnění příjemci⁵⁴ a daňoví zástupci, jimž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit zejména v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu nebo v souvislosti se ztrátou nebo zničením, anebo jiným znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně. Nově je u těchto plátců zaveden institut zajištění daně namísto původních záloh na daň, který vyžaduje složení hotovosti ještě před vznikem daňové povinnosti na účet celního úřadu. V případě spotřební daně z tabákových výrobků se uplatní tento institut toliko v případě předvídaném v ust. § 109 odst. 4 a 5 zákona o spotřebních daních, pokud příjemce tabákových výrobků není současně odběratelem tabákových nálepek a je držitelem oprávnění, ať už k opakovanému, anebo jen jednorázovému přijímání vybraných výrobků. Zásadně však jinak platí, že pokud oprávněný příjemce odebírá tabákové nálepky, je za zajištění daně považována buď samotná úhrada hodnoty tabákových nálepek při jejich odběru, anebo zajištění jejich hodnoty při jejich objednání ve formě bankovní záruky bez výhrad ve prospěch správce daně, anebo ve formě bezúročného depozita peněžních prostředků ve prospěch celního úřadu.⁵⁵ Plátcem se stávají i osoby, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při dovozu, které vyskladní nebo použijí vybrané výrobky v rozporu s podmínkami osvobození od daně nebo vracení daně, jimž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při přijetí vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání nebo při ukončení dopravy vybraných výrobků určených pro účely podnikání. Obdobně je na tom osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, uvádí je do volného daňového oběhu aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Za větší množství je přitom považováno množství přesahující u cigaret 800 ks, u cigarillos a doutníků o hmotnosti menší než 3 gramy / ks 400 kusů, u ostatních doutníků 200 ks a u tabáku ke kouření množství o hmotnosti jeden kilogram.

⁵³ § 3 odst. f) zákona o spotřebních daních, dále jen ZSPD – daňovým skladem se rozumí prostorově ohraničené místo na daňovém území ČR, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá.

⁵⁴ § 3 odst. h) ZSPD – oprávněným příjemcem se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu, oprávněný příjemce nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat.

d) Výběr daně

Současně se způsobem výběru spotřební daně liší od daně z přidané hodnoty, neboť jsou vybírány jednorázově, a to zpravidla při uvedení zboží do volného daňového oběhu. Jedná se tedy o daň, která se uplatňuje jen jednou, přitom se stává součástí ceny zboží bez daně z přidané hodnoty a dále je základem pro výpočet daně z přidané hodnoty.

Dani nepodléhají výrobky, které již jednou byly zdaněny, pokud u nich nebylo uplatněno vrácení daně. Pokud však právnická nebo fyzická osoba nakoupí vybrané výrobky osvobozené od daně za cenu včetně daně, pohlíží se na tyto vybrané výrobky jako by byly pořízeny za ceny bez daně. Uvedená úprava tak nepřímou stanoví osobám povinnost uplatnění nároku na osvobození od daně v případě jeho vzniku a znamená průlom do jednorázového zdanění vybraných výrobků v případě, kdy tak povinná osoba neučiní. To znamená, že v případě neoprávněného nákupu vybraných výrobků za cenu včetně daně je plátce povinen tyto výrobky při vzniku daňové povinnosti znovu zdanit.

Na rozdíl od DPH obecně není u spotřebních daní osvobozen vývoz vybraných výrobků. V případě propuštění zdaněných vybraných výrobků do režimu vývozu nebo režimu pasivního zúšlechťovacího styku, prokáže-li plátce výstup vybraných výrobků z daňového území Evropského společenství, vzniká plátcí nárok na vrácení daně. To znamená, že plátce nejprve spotřební daň z vyvážených vybraných výrobků odvede příslušnému správci daně, celnímu úřadu, a teprve po uskutečnění vývozu může uplatnit nárok na vrácení takto dříve zaplacené daně. V případě tabákových výrobků určených pro vývoz nebo pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu, anebo těch, které nemusí být dopraveny nebo dovezeny na daňové území České republiky v jednotkovém balení však značení tabákovou nálepkou nepřipadá v úvahu.⁵⁶

⁵⁵ § 119 odst. 5, písm.a) a b) zákona o spotřebních daních.

⁵⁶ § 114 odst. 6 ZSPD.

e) Stanovení sazeb daně a způsob výpočtu daně.

Základem daně podle § 102 zákona o spotřebních daních pro procentní část daně u cigaret⁵⁷, je cena pro konečného spotřebitele. Cenou pro konečného spotřebitele cigaret nejprodávanější cenové kategorie se rozumí nejrozšířenější cena cigaret pro konečného spotřebitele stanovená podle prodeje tabákových nálepek u Celního úřadu Kolín (dále jen "pověřený celní úřad") za předchozí kalendářní rok. Tato cena slouží k výpočtu výše sazeb u cigaret. Tato cena obsahuje i daň z přidané hodnoty.

Cena pro konečného spotřebitele⁵⁸ je uvedena ve výměru Ministerstva financí ČR, kterým se stanoví pevné ceny pro konečného spotřebitele tabákových výrobků a je uveřejňována v Cenovém věstníku.

Vedle procentní části daně se u cigaret stanoví dále pevná část daně, která je určena konkrétní číselnou sazbou v Kč připadající na 1 kus cigarety. Součet obou těchto částí, to je procentní a pevné se stanoví výše spotřební daně pro cigarety. Její výše současně nesmí být nižší než aktuálně stanovená minimální sazba na 1 ks cigarety.

Novela zákona o spotřebních daních platná a účinná od 1. ledna 2007 stanovila úpravu sazeb spotřebních daní z tabákových výrobků tak, že bylo od 1. ledna 2007 dosaženo takové výše sazeb, která byla k tomuto datu pro Českou republiku stanovena v rámci přechodného období. Plné kompatibility bylo dosaženo od 1. ledna 2008, kdy skončilo vyjednané přechodné období. V současné době jsou u cigaret sazby stanoveny po novele zákona o spotřební dani platné a účinné od 1. ledna 2008 takto:

procentní část sazby činí	-	28 %
pevná část sazby činí	-	1,03 Kč/kus
jako minimální je však stanovena sazba	-	1,92 Kč/kus

Metodu výpočtu daně u cigaret upravují dále ustanovení § 104 odst. 3 až 6 zákona o spotřebních daních. Výše daně u cigaret při použití pevné části a procentní části sazby daně se

⁵⁷ Definici cigarety jako tabákového výrobku upravuje vyhláška Ministerstva zemědělství č. 344/2003 Sb.

⁵⁸ Podle § 103 zákona o spotřebních daních a vyhlášky Ministerstva financí ČR č. 275/2005 Sb.

vypočítá jako součet součinu procentní části sazby daně a ceny pro konečného spotřebitele těchto cigaret dělený stem a součinu pevné části sazby daně a počtu kusů. Výše daně u cigaret při použití minimální sazby daně se vypočítá jako součin minimální sazby daně a počtu kusů. U cigaret se každých započatých 90 mm délky tabákového provazce považuje za jeden kus. Je-li výše daně u cigaret vypočtená při použití pevné a procentní části sazby daně nižší než výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně, použije se výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně.

Základem daně u doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech a u tabáku vyjádřené v kilogramech hmotnosti. Sazby daně pro tyto tabákové výrobky jsou stanoveny podle stejné právní úpravy takto:

doutníky, cigarillos	1,15 Kč/kus
tabák ke kouření	1 280,00 Kč/kg
ostatní tabák	1 280,00 Kč/kg

Výše daně u doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření se podle § 104 odst. 2 zákona o spotřebních daních vypočítá jako součin základu daně a pevné sazby daně, přičemž pro výpočet daně z tabáku ke kouření je rozhodující hmotnost tabáku ke kouření v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Ze srovnání uvedených sazeb spotřební daně z tabákových výrobků přiřazených k jejich jednotlivým druhům lze upozornit na zvýhodnění doutníků a cigarillos. Toto zvýhodnění má odrážet skutečnost, že tyto tabákové výrobky jsou produkovány s vysokým podílem ruční práce a tudíž produktivita výroby doutníků a cigarillos není tak vysoká jako u ostatních druhů tabákových výrobků.

Rozdílnost sazeb spotřební daně u jednotlivých druhů tabákových výrobků je v praxi zneužívána k účelové a rozšiřující interpretaci pojmu doutník, který je zatížen nižší sazbou spotřební daně než balený tabák ke kouření. Takto je záměrně při distribuci tabáku zneužíván legislativní pojem a výklad „doutníku“⁵⁹. Ten je ze zákona jako tabákový výrobek definován určitou minimální, avšak nikoli maximální gramáží tabákové náplně, resp. směsi a dále rozměrem obvodu těla doutníku. Nehledě na další výrobní, technologické a zpracovatelské

⁵⁹ Definicí doutníku jako tabákového výrobku rovněž upravuje vyhláška Ministerstva zemědělství ČR č. 344/2003 Sb., ve znění platném od 1. července 2005 je pojem „tabáková náplň“ nahrazen pojmem „drcená tabáková směs“. Stejný předpis definuje pojem tabáku ke kouření.

zvláštnosti jsou za doutník, s ohledem na jeho příznivější zdanění spotřební daní oproti tabáku ke kouření, vydávána i taková balení tabáku, která svým tvarem, způsobem aplikace tabákových listů při vazbě a krytí vlastní tabákové náplně, doutník výrazně napodobují, avšak zejména gramáží a rozměry, co do délky i průměru, který navíc od spotřebitele vyžaduje jiné uživatelské návyky než-li klasický doutník, se od tradičních a obvyklých doutníků výrazně odlišují a správcem daně jsou při záchytu na trhu kategorizovány nikoli jako doutník, ale jako tabák ke kouření, samozřejmě v odlišné sazbě spotřební daně. Pro doutník je typická kombinace vázacího listu neboli cigar binder, který svazuje a utahuje tabákovou náplň výrobku dohromady a ovlivňuje jeho celkovou chuť. Z literatury⁶⁰ vyplývá, že u levnějších doutníků se někdy vynechává krycí list. Takový výrobek však nespĺňuje zákonné požadavky na složení doutníku, když krycí list neboli cigar wrapper je výslovně jako obligatorní složka doutníku označen v ustanovení § 101 odst. 3 písm.b) bod 4. zákona o spotřebních daních. Zákon upravuje v tomtéž ustanovení i další požadavky na strukturu doutníku. Doutník se skládá ze tří vrstev – náplně, vázacího listu a krycího listu. Náplň tvoří jádro doutníku a aby drželo tvar, je svázáno tzv. vázacím listem. Tento svazek se dále balí v konečné fázi výroby do krycího listu, který dotváří konečnou podobu doutníku. Protože legislativně je rozměr doutníku limitován pouze co do gramáže a rozměru obvodu, jsou obvyklé dva druhy doutníků, odlišné podle délky těla doutníku. Jednak jsou známé doutníky s dlouhou náplní, tzv. long filler, neboli vlhké doutníky a jednak s krátkou náplní, tzv. short filler, neboli suché doutníky.

Na trhu se přitom v únoru 2006 objevily tabákové výrobky, označené jako doutníky, jejichž náplň sice tvořily nařezané tabákové listy, avšak náplň byla zabalena do normálního papíru jako vázacího prvku a vše bylo chráněno krycím listem z přírodního tabáku. Tělo výrobku pak mělo rozměry na délku 193 mm, 22 mm na šířku a hmotnost 19,2 gramu. Vlastní použití tohoto výrobku jeho kouřením se pak vymykalo kouření doutníku, neboť obal byl snadno zápalný a tabáková náplň z obalu během aplikace vypadávala. Výskyt těchto výrobků byl předmětem jednání Excise Committee Evropské komise a tento orgán vyslovil názor, že tyto výrobky nejsou určeny ke kouření jako doutníky, ale ke zhotovení ručně balených cigaret z náplně těchto výrobků⁶¹.

⁶⁰ Stanislav, J.: Tajemství doutníku, Brno 1999, str. 8.

⁶¹ Záznam z jednání Excise Committee, Tobacco Taxation, Meeting of 18-19 October 2006 (EC, Directorate General, Taxation and customs union, Tax policy).

f) Doprava tabákových výrobků

Obecně lze vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat z daňového skladu do jiného daňového skladu, oprávněnému příjemci nebo daňovému zástupci, a to jak na daňovém území České republiky, tak mezi členskými státy EU, a to pouze s průvodním dokladem⁶². Místo průvodního dokladu může být použit při dopravě přes nebo na území členských států jednotný doklad podle příslušného předpisu Evropských společenství⁶³ nebo při dopravě přes území jedné nebo více třetích zemí karnet TIR nebo ATA⁶⁴. Vybrané výrobky lze dopravovat pouze tehdy, jestliže provozovatel odesílajícího daňového skladu nebo se souhlasem celního úřadu dopravce nebo vlastník vybraných výrobků poskytne zajištění daně na dopravované výrobky. V případě dovozu poskytuje zajištění daně provozovatel přijímajícího daňového skladu. Doprava vybraných výrobků může být zahájena jen se souhlasem příslušného celního úřadu. Celní úřad je oprávněn současně stanovit dobu trvání dopravy a její trasu. Tento režim dopravy vybraných výrobků v rámci EU má v budoucnu podléhat tzv. systému verifikace dopravy neboli Movement Verification System, který současnou listinnou formu dokumentace dopravy vybraných výrobků nahradí elektronickým systémem sledování jednotlivých zásilek a jejich trasy v režimu podmíněného osvobození od daně. Údaje o subjektech disponujících s vybranými výrobky, provozovateli daňových skladů a dalších bude na unijní úrovni shromažďován do elektronického informačního systému SEED⁶⁵. Systém je založen na principu shromažďování údajů podle čl. 15a směrnice 12/92/EHS a umožní správci daně kontrolovat způsobilost osob disponujících s vybranými výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Tento systém bude doplněn elektronickým systémem pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřebním daním v rámci EU, známým pod zkratkou EMCS. Evropská komise jej plánuje uvést do provozní pohotovosti v dubnu 2009.⁶⁶

⁶² Nařízení Komise (EHS) 2719/92 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci opatření s podmíněným osvobozením od daně.

⁶³ Nařízení Rady (EHS) 2719/92, kterým se vydává celní kodex Společenství.

⁶⁴ Celní doklad mezinárodně uznávaných organizací v oblasti silniční nákladní mezinárodní dopravy.

⁶⁵ SEED – Systém for Exchange of Excise Data.

g) Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR

Aplikační problémy v oblasti správné klasifikace tabáku nebo tabákového výrobku, popř. jiného tabákového produktu k určení, zda daná látka podléhá clo a spotřební dani či nikoli se promítá i do rozhodovací činnosti soudů a je patrna z judikatury Nejvyššího správního soudu ČR. Prvotně jde přitom o správné zařazení tabáku a jeho frakce do správné položky Harmonizovaného systému, jak je popsán výše. Níže citovaná rozhodnutí svědčí o tom, že správné určení konkrétního druhu tabáku, jako výchozí skutečnosti pro určení, zda produkt je z hlediska zákona o spotřební dani jeho předmětem či nikoli je otázkou vysoce odbornou, jejíž řešení často primárně leží v oblasti mimoprávních a technických oborů. Je pak velice obtížné posoudit, zda je možno z hlediska *de lege ferenda* v oblasti legislativních úvah reálně požadovat a očekávat nespornou a kategoričnou právní úpravu předmětu spotřební daně z tabákových výrobků.

V rozhodnutí č.j. 7 Afs 7/2007-76 ze dne 23. srpna 2007 Nejvyšší správní soud posuzoval rozhodnutí Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta kasační stížnost podaná orgánem celní správy. Městský soud v Praze v odůvodnění rozsudku ze dne 13. října 2006, č. j. 7 Ca 120/2005 – 41 uvedl, že aby se účastník dopustil celního deliktu v důsledku uvedení nesprávných údajů v jednotné celní deklaraci (dále jen „JCD“), muselo by být nesporně prokázáno, že dovezené zboží je skutečně tabákovým odpadem. Jelikož celní sazebník termín tabákový odpad blíže nedefinuje, celní orgány důvodně postupovaly podle vysvětlivek k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží, kde je tabákový odpad definován např. jako odpad vzniklý při manipulaci s tabákovými listy nebo z výroby tabákových výrobků (lodyhy, řapíky, žebra). Pro závěr o skutečné povaze dovezeného zboží, tj. zda se ve skutečnosti jedná o deklarovaný odřapíkový tabák V., flue cured nebo tabákový odpad, je však nezbytné znát, jakým způsobem toto zboží vzniklo. Technologický postup výroby je proto základním východiskem pro definici tabákového odpadu. Pouze s odkazem na znalosti technologického postupu výroby pak lze učinit závěr o tom, zda předmětné zboží bylo tabákovým odpadem.

Podle ustanovení § 293 písm. d) celního zákona celní předpisy poruší ten, kdo způsobí, že mu bylo zboží propuštěno na základě nepravdivých, pozměněných nebo padělaných dokladů nebo nesprávných nebo nepravdivých údajů.

⁶⁶ Dokument Evropské komise IP/08/241 ze dne 14. února 2008.

Podle JCD č. 11703103-05578-9 ze dne 17. prosince 2003 bylo propuštěno zboží v celkovém množství 14 850 kg a toto zboží bylo v tomto JCD účastníkem označeno na ř. 33 jako podpoložka 24012010 a na ř. 31 bylo specifikováno jako tabák odřapíkový typu V. flue curred. Vzorek č. 1703-03-12-004 byl dne 17. prosince 2003 odebrán právě z uvedeného zboží. Sporným však bylo zařazení tohoto zboží do příslušné podpoložky celního sazebníku. Účastník toto zboží v JCD zařadil do podpoložky 24012010 a celní úřad zboží naopak zařadil do podpoložky 24013000 jako tabákový odpad. Z důvodu rozdílného zařazení zboží do příslušné podpoložky pak stěžovatel, orgán celní správy dospěl k závěru, že účastník v JCD uvedl nesprávné údaje, čímž naplnil skutkovou podstatu celního deliktu podle ustanovení § 293 písm. d) celního zákona.

Nejvyšší správní soud potvrdil, že celní úřad pochybil, když při svém závěru o nesprávném zařazení zboží vycházel pouze z posudku celně-technické laboratoře, dále jen CTL, aniž se vůbec zabýval technologickým postupem výroby dováženého zboží. Pro posouzení, zda došlo k celnímu deliktu či nikoliv, je rozhodné určit, zda předmětné zboží dovezené účastníkem mu bylo propuštěno na základě nesprávného údaje o jeho zařazení do příslušné podpoložky celního sazebníku, resp. bylo třeba posoudit, zda toto zboží je či není tabákovým odpadem. V příloze k nařízení vlády č. 534/2002 Sb. je tabákový odpad zařazen do podpoložky 24013000, a to aniž by byl blíže specifikován. Podle vysvětlivek k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží, je tabákový odpad definován např. jako odpad vzniklý při manipulaci s tabákovými listy nebo z výroby tabákových listů, jako např. lodyhy, řapíky, žebra. Pro závěr o charakteru dováženého zboží je proto třeba zcela nezbytně znát, jakým způsobem dovážené zboží vzniklo. Z tohoto důvodu je proto třeba za účelem jednoznačného a nepochybného závěru o skutečném charakteru dovezeného zboží zjistit a vyhodnotit technologický postup výroby dovezeného zboží.

Obdobnou problematikou se zabýval Nejvyšší správní soud též v rozhodnutí č.j. 7 Afs 45/2007-251. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. února 2007, č. j. 10 Ca 186/2005 – 204 zrušil na základě žaloby R. K. (dále jen „účastník“) rozhodnutí stěžovatele ze dne 15. dubna 2005, č. j. 1325/05-21, kterým bylo zamítnuto odvolání účastníka proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu Kolín (dále jen „celní úřad“) ze dne 19. října 2004, č. j. 10416/04, jímž mu byl doměřen celní dluh ve výši 8 696 160 Kč a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že je v rozporu se zákonem závěr stěžovatele, že dovezené zboží, jenž účastník deklaroval jako

odřapíkový tabák V. (podpoložka 24012010), bylo ve skutečnosti tabákovým odpadem a proto mělo být správně zařazeno do podpoložky 24013000. Je tomu tak proto, že důkaz, o který se tento závěr opírá, tj. analýza odebraného vzorku celně technickou laboratoří, vykazuje takové vady v postupu při jeho získání, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Pro zachování autentických vlastností vzorku tabáku je totiž rozhodný nejen samotný odběr vzorku, ale též v jakém obalu je uchováván, skladován, převážen či je s ním jinak manipulováno. Z analýzy CTL pak vyplývalo, že lodyhy, řapíky, žebra, odřezky a prach či odpad nebyly v předmětných dílčích vzorcích ve velkém množství. Značná část vzorku byla právě tvořena nalámanými listy, přičemž právě velikost těchto zlomků nalámaných tabákových listů (plošně nepravidelné zlomky vyžilovaných i nevyžilovaných tabákových listů) mohla být ovlivněna způsobem odběru, jeho uchováním, manipulací, obalem a nakládáním s ním. Za této situace městský soud dovodil, že skutkový stav předcházející zařazení dováženého zboží vykazuje vady, které mohly mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

Na základě žaloby městský soud přezkoumával rozhodnutí stěžovatele, orgánu celní správy, který v něm konstatoval, že k závěru o zařazení zboží do podpoložky kombinované nomenklatury 24013000 jako „Nezpracovaný tabák, tabákový odpad – Tabákový odpad“ dospěl celní úřad na základě analýz CTL a za použití Všeobecného interpretačního pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému.

Mezi účastníky řízení před městským soudem nebylo sporu o tom, že by účastník podle Jednotné celní deklarace ze dne 22. prosince 2003 evid. č. 11704033-02239-8 (dále jen „JCD“) bylo propuštěno zboží v celkovém množství 16 200 kg. Rovněž nebylo sporným, že vzorek č. 1704-03-12-002 byl odebrán z tohoto propuštěného zboží. Sporným však bylo tarifní zařazení tohoto zboží, resp. jeho zařazení do příslušné podpoložky celního sazebníku, když účastník jej zařadil do podpoložky 24012010 jako „Odřapíkový tabák V.“ a celní orgány na základě provedených analýz CTL (Praha, Plzeň, České Budějovice) do podpoložky 2413000 jako tabákový odpad.

Dalším rozhodnutím vztahujícím se k této problematice je rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 188/2006-104. Bylo vydáno v řízení, v němž Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 5. 2006, č.j. 11 Ca 186/2005 – 46, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 25. dubna 2005, č. j.

1331/05 - 21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Kolín ze dne 18. října 2004, č. j. 9189/04, jímž mu byla uložena podle ustanovení § 299 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“) pokuta ve výši 820 000 Kč za celní delikt ve smyslu ustanovení § 293 písm. d) celního zákona, jehož se dopustil tím, že mu bylo propuštěno zboží na základě nesprávných údajů. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že v Jednotné celní deklaraci (dále jen „JCD“) č. 11704023-00991-9 ze dne 15. září 2003 podepsané deklarantem M. M. je stěžovatel uveden jako příjemce zboží od německé firmy D., přičemž na řádku 31 je zboží označeno jako odřapíkový tabák V. a na řádku 33 je uveden kód 24012010 – nezpracovaný tabák: „Částečně nebo úplně odřapíkový tabák: T. (flue-cured) sušený teplým vzduchem typu V“. Z evidenčního listu vzorku č. 1704-03-09-001, který byl odebrán dne 15. 9. 2003 ke sporné JCD je zřejmé, že deklarant, který byl náležitě poučen, potvrdil správnost údajů uvedených na tomto evidenčním listě a souhlasil i se způsobem odběru vzorku a jeho totožností s dováženým zbožím. Tento vzorek byl následně podroben analýze za účelem zjištění správnosti tarifního zařazení zboží. Podle výsledku analýzy odebraného vzorku zboží provedené celně technickou laboratoří Generálního ředitelství cel (dále jen „CTL“) je odebraný vzorek tabákovým odpadem, který svým zařazením spadá do podpoložky 24013000 celního sazebníku. Skutečnost, že dováženým zbožím byl fakticky tabákový odpad – scrap (kód 24013000) a nikoliv částečně nebo úplně odřapíkový tabák, tj. zboží s kódem 24012010, městský soud dovodil i s poukazem na originál dodacího listu německého odesílatele D. a na doklady od řeckého dodavatele E., kde je zboží výslovně označeno jako tabákový odpad. Skutečnost, že se jednalo o tabákový odpad vyplývá též z faktury řeckého dodavatele č. 63/28.07.03, kde bylo dovážené zboží označeno jako V. S., jakož i z fotokopie řeckého celního dokladu č. 222256, jímž byl dne 29. července 2003 potvrzen v Soluni vývoz zboží deklarovaného jako G.: V. Městský soud se proto ztotožnil s právním závěrem celního ředitelství, že stěžovatel svým jednáním způsobil, že mu bylo propuštěno zboží do režimu volného oběhu na základě nesprávného údaje o sazebním zařazení.

Nejvyšší správní soud shledal, že zásadní argumentace stěžovatele směřovala právě proti závěru jak městského soudu, tak i celního ředitelství, že stěžovatelem uvedené údaje v JCD byly nesprávné. Městský soud se se zásadní žalobní námitkou, že nebyl řádně zjištěn skutkový stav věci (celní orgány neprovedly odběr vzorku v souladu s právními předpisy, pokud jde o způsob odběru, o množství vzorku potřebné k analýze, manipulace s ním)

vypořádal tak, že vzorkování se provádí podle příslušných ČSN, podle nichž se určí velikost vzorku v závislosti na způsobu analýzy a že z nich nelze dovodit, jak velké množství vzorku se musí odebrat. Nejvyšší správní soud má za to, že takto vyslovený závěr městského soudu, vzhledem k vytykánému pochybení celních orgánů (odběr vzorků prováděný pracovníky celního úřadu byl proveden neodborně, a to zejména pokud jde o samotný technický způsob tohoto odběru, odebrané množství vzorku, manipulaci s ním, navíc podložený předloženými důkazy, jež nadto městský soud neprovedl), je v tomto směru nepřezkoumatelný a neurčitý. Nelze z něj totiž vůbec dovodit, podle jakých ČSN městský soud stěžovatelovy námitky posuzoval, zda jsou tyto vůbec v dané věci právně závazné a zda tedy vytykány způsob odběru vzorku, jeho množství a následná manipulace s ním byla provedena způsobem nezavdávajícím pochybnosti o tom, že následně předmětem posouzení před CTL byl vzorek zboží s pozmeněnými vlastnostmi oproti zboží dovezenému stěžovatelem. Nelze tedy vůbec posoudit a přezkoumat, jak městský soud posoudil námitky vůči podkladům, o které opřel svůj závěr, že zbožím, které stěžovatel dovezl, byl právě tabákový odpad a že tak naplnil skutkovou podstatu celního deliktu.

Městský soud dle závěrů Nejvyššího správního soudu ČR rovněž pochybil, když při svém závěru o nesprávném zařazení zboží vycházel pouze z posudku CTL, aniž se blíže a podrobně zabýval technologickým postupem výroby dováženého zboží. Pro posouzení věci je rozhodné určit, zda předmětné zboží dovezené stěžovatelem bylo propuštěno na základě nesprávného údaje o jeho zařazení pod příslušnou položku, resp. bylo třeba nesporně posoudit, zda toto zboží je či není tabákovým odpadem. V příloze k nařízení vlády č. 534/2002 Sb. je tabákový odpad zařazen spolu s nezpracovaným tabákem do položky č. 2401; tabákový odpad potom konkrétně do podpoložky 24013000, a to aniž by byl blíže specifikován. Celní orgány proto důvodně postupovaly podle vysvětlivek k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží, kde je tabákový odpad definován např. jako lodyhy, řapíky, žebra. Pro závěr o charakteru dováženého zboží je proto, jak i ve svém posudku zmínila CTL, zcela nezbytně nutné znát, jakým způsobem dovážené zboží vzniklo. Technologický postup výroby je proto základním znakem definujícím tabákový odpad, a proto musí být primárně zjišťován, popsán a také řádně hodnocen, a to jak ve správním rozhodnutí, tak i v napadeném rozsudku městského soudu. V této věci tak tomu ale nebylo. Městský soud své rozhodnutí, shodně jako celní orgány, opřel o závěr posudku CTL, že dovážené zboží bylo tabákovým odpadem. Z napadeného rozsudku však není zřejmé, jak městský soud technologický postup výroby hodnotil, ani jak jej konfrontoval se závěrem

odborného posudku CTL. Pro posouzení charakteru zboží pak již není vůbec podstatné, jak byl výrobek popsán v dodacích listech nebo přepravních dokladech. Nejvyšší správní soud proto rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil k novému projednání a rozhodnutí.

V další věci vedené Nejvyšším správním soudem pod č.j. 2 Afs 105/2006-90 byla řešena problematika způsobilosti a důkazní hodnoty expertiz tabáku. Rozsudkem Městského soudu v Praze byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. dubna 2005, č. j. 1324/05-21. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 744, č. j. 10418/04, vydanému dne 19. 10. 2004 Celním úřadem Kolín, kterým podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále též daňový řád) a § 238 odst. 1 písm. a) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 1/2002 Sb., § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních ve znění zákona č. 255/2002 Sb. a § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, dodatečně vyměřil spotřební daň a daň z přidané hodnoty v celkové výši 8 696 160 Kč. Stěžovatel dále nesouhlasil s názorem soudu, že se vzorkování provádí podle příslušných ČSN. V době odběru a zpracování předmětných vzorků toto upravovala vyhláška Ministerstva zemědělství č. 339/2001, která v oddílu 1, § 1 odst. 2 odkazuje na normu ČSN. V rozhodné době jediná technická norma, která odběr vzorků tabákové suroviny upravovala, byla ČSN ISO 4874, kde je uvedena jako typická hmotnost jednotlivého vzorku 1500g jako minimum (tuto normu stěžovatel ve fotokopii předložil). Odebrané množství 35 g nedovoluje provést analytické rozbory a zkoušky uvedené v předmětném stanovisku celně technické laboratoře ani v jednom provedení, natož v souladu se správnou laboratorní praxí v paralelních staveních navíc v laboratořích od sebe značně vzdálených. Pro ilustraci poukázal na to, že minimální navážka vzorku pro síťovou analýzu je 25 g a vzorku pro stanovení vlhkosti je v normě ČSN ISO 6488 pro předmětný materiál 50 g, dále odkázal na odborné stanovisko Ing. J. č. 7/2005 ze dne 31.10. 2005, které ve fotokopii předložil.

Stěžovatel dále upozornil, že ze stanoviska Ministerstva financí Řecka ze dne 22. dubna 2005 nevyplývá, že Greek Virginia Tobacco, Virginia Scraps dovezený stěžovatelem je odpadem. Uvedený výraz „Scrap“ souvisí s jiným druhem zboží tak, jak je uvedeno v mezinárodní normě ISO 10185, která v kapitole A. 1. 21. 10. zmiňuje výraz „Scrap“. Tato část normy je věnována jinému druhu zboží — orientálnímu tabáku. Naopak v kapitole A. 1. 1. uvádí výraz LEAF TOBACCO jako listový tabák bez jakékoliv souvislosti s

odpadem. Že předmětné dovážené zboží bylo listovým tabákem, osvědčuje i sdělení dodavatele.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že stěžovatel dne 31. července 2003 předložil Celnímu úřadu Kutná Hora Jednotnou celní deklaraci evid. č. 11704033-01425-0, kterou navrhl propustit do volného oběhu zboží deklarované jako „Odřapíkový tabák Virginia“ a jako podpoložku celního sazebníku uvedl 24012010. Celní úřad téhož dne odebral vzorek zboží pod č. 1704 03-07-012, který byl následně podroben analýze. Z odborného posudku Celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel ze dne 25. 11. 2003 vyplynulo, že vzorek v množství 73 g je tvořen nepravidelnými zlomky tabákových listů o velikosti maximálně 50 mm, ojediněle se vyskytují i části řapíků a žil a kromě tabákových částic byl zaznamenán i výskyt cizích příměsí – sláma a zlomky jiných listů než tabákových. Podle CTL se jedná o tabákový odpad, který spadá svým zařazením do podpoložky 24013000, kam patří také zbytky tabáku jako výsledek manipulace s tabákovými listy, které obvykle obsahují nečistoty nebo cizí tělesa jako prach, rostlinné zbytky, textilní vlákna. Dodatečným platebním výměrem č. 744 ze dne 19. 10. 2004 vyměřil Celní úřadem Kolín stěžovateli spotřební daň a daň z přidané hodnoty v celkové výši 8 696 160 Kč. V odůvodnění uvedl, že na základě analýzy CTL a v souladu s celním sazebníkem, které je přílohou k nařízení vlády č. 534/2003 Sb., zařadil dovezené zboží do podpoložky 24013000 jako „Nezpracovaný tabák, tabákový odpad“, který je podle § 38 zákona č. 587/1992 Sb., předmětem daně z tabákových výrobků se sazbou 440 Kč/kg. Poukázal také na to, že stěžovatel k výzvě celního úřadu zajistil technologický postup od řeckého dodavatele tj. společnosti E. D. P. SA, z něhož vyplynulo, že předmětný výrobek označený jako „SCRAP“ vzniká jako vedlejší produkt, kdy tabákové listy po sušení jsou prohnány zpracovatelským strojem a při vyžilovacím procesu vznikají menší části, kdy hlavní žíla se odstraní. Odžilovaný výrobek je potom nepřetržitě dopravován přes vibrační stroj s různou velikostí otvorů, kde jsou oddělovány velmi malé částice a prach ze zbytků dobrého výrobku. Takto oddělené částičky a prach jsou považovány za tabákový zbytek a nejsou součástí dováženého výrobku. Částice jakékoliv velikosti, které jsou odstraněny z hlavního výrobku, ale jsou přitom větší než jemné částičky a prachové částice, se nazývají „Scrap“. Velikost částic „Scrap“ je asi jako velikost nehtu na palci, větší částice produktu, které nepropadnou vibračním strojem se nazývají „Strips“.

Nejvyšší správní soud ČR konstatoval, že celní orgány jsou příslušné k vydávání závazných informací o sazebním zařazení zboží a obecně clo, k jehož vyměření jsou

příslušné, se stanoví z celní hodnoty a sazebního zařazení dle celního sazebníku a že tyto orgány jsou nadány potřebnou odborností a působí legitimně na tomto úseku státní správy podle § 3 odst. 1 celního zákona. Celní orgány jsou tedy orgány vykonávající státní správu na úseku sazebního zařazení zboží a jsou příslušné k určení sazebního zařazení. Při tom jsou však vázány všemi relevantními právními předpisy⁶⁷. Dostatečnost velikosti vzorku nestanovená předpisem proto může mít vliv na posouzení výsledku odborného posudku jen v případě, že vzorek nezajišťuje možnost zkoumání ze všech pro řádnou analýzu rozhodných hledisek. Výhrady stěžovatele proti výsledku provedené analýzy a z ní vzešlého celního zařazení zboží však městský soud nevzal v úvahu a zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé a Nejvyšší správní soud opět rozhodnutí soudu I. stupně zrušil a věc vrátil k novému projednání a rozhodnutí.

V rozhodnutí č.j. 5 Afs 163/2005-104 se Nejvyšší správní soud zabýval statutem orgánů celní správy, když stran legitimacy celních orgánů konstatoval, že celní orgány jsou příslušné k vydávání závazných informací o sazebním zařazení zboží a tyto orgány jsou nadány potřebnou odborností a působí legitimně na tomto úseku státní správy. Uvedenou skutečnost lze přímo dovodit i z ust. § 3 odst. 1 celního zákona, ze kterého vyplývá, že celní orgány jsou orgány státní správy s působností v oblasti celnictví, celní politiky, celních sazeb (tyto byly určeny podpoložkou celního sazebníku, resp. sazebním zařazením) a dalších oblastech stanovených tímto nebo zvláštním zákonem. Z výše uvedeného tak vyplývá, že celní orgány jsou orgány vykonávající státní správu na úseku sazebního zařazení zboží a jsou orgány k určení sazebního zařazení příslušnými. Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatoval relevantnost sazebního zařazení provedeného celními orgány, a to jak ve formě rozhodnutí, tak i posudku či odborného vyjádření pro jiné správní orgány, kde forma rozhodnutí (dle § 46 celního zákona) nepřichází v úvahu. Zatřídil-li celní orgán výrobek, který žalobce distribuoval pod podpoložku 2401 30 00 jako tabákový odpad, je takové zařazení závazné pro daňové řízení a správce daně, ale i daňový subjekt, je takovým zařazením vázán. Soud proto odmítl námitky stěžovatele stran libovůle celních orgánů při provedeném zařazení, které nyní rozšiřuje i na nesprávnost postupu při samotném odběru

⁶⁷ Lze poukázat i na rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 7. 9. 2006, C 353/04, Nowaco, podle něhož neodebrání dostatečné velikosti vzorku, odpovídající příslušné právní úpravě, vylučuje zobecnění výsledku kontroly vzorku.

vzorků, přitom konstatoval, že mu v tomto řízení nepřísluší posuzovat žalobcem zpochybňované metody prováděných expertíz, apod.; přitom uzavřel, že existuje-li všeobecně uznávaná metoda, která je obecně celními laboratořemi používána pro vyhodnocení vzorků, nelze pouze v tom, že žalobce si dokáže představit metodu jinou, spatřovat libovůli celního orgánu. Nad rámec odůvodnění Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatoval, že harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží je mezinárodní nomenklatura, kterou používá pro rozdělování a kódování zboží v současné době 176 zemí, teritorií a celních nebo ekonomických unií. Tento systém je základem nomenklatury, kterou používá pro rozdělení a kódování zboží celní sazebník vydávaný nařízením vlády České republiky. Přístupem k Mezinárodní úmluvě o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží se Česká republika zavázala dodržovat ustanovení obligatorních částí, zejména nomenklatury, poznámek ke třídám a kapitolám, všeobecných interpretačních pravidel, vysvětlivek a rozhodnutí o sazebním zařazení zboží. Zařazení do čísel a položek harmonizovaného systému je určováno pomocí poznámek ke třídám nebo kapitolám, které mají stejnou závaznou účinnost jako čísla a položky, a které tvoří nedílnou součást Harmonizovaného systému jako celku. Nejvyšší správní soud se nemá důvod domnívat, že celní orgány při sazebním zařazení výrobku v případě žalobce postupovaly nezákonně a interpretovaly pravidla pro zatřídění předmětného výrobku nestandardně.⁶⁸

Citované případy publikované v judikatuře Nejvyššího správního soudu ČR, byť se týkají aplikace celního zákona, podrobně rozvádějí problematiku stanovení druhu tabáku a jeho složení a provedení jeho analýzy a tato problematika má význam pro určení působnosti zákona o spotřebních daních z tabákových výrobků a okolností důležitých pro závěr, zda a v jakých případech je tabák, jeho konkrétní frakce, předmětem této daně či nikoli. Důležitým kritériem je v tomto směru skutečnost, jakým způsobem byl příslušný substrát tabáku dosud zpracováván a jak bylo provedeno zkoumání vzorku v příslušné celně technické laboratoři. Zařazení tabáku do konkrétní položky a budoucí určení zda se jedná o předmět zdanění či nikoli přitom závisí často na bezvadném průběhu odběru vzorku v náležitém rozsahu a jeho zpracování při laboratorním zkoumání. Zde pak má velký význam objem odebraného vzorku, aby se mohl vůbec stát dostatečně reprezentujícím pro určení druhu a složení celku zkoumané látky. Často sporné závěry a stanoviska deklarantů na straně jedné a orgánu celní správy na straně druhé se týkají frakce tabáku, která může pocházet z různých fází cyklu zpracování

⁶⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou publikována v plném znění na internetových stránkách: www.nssoud.cz.

tabáku a shodná a nejfrekventovanější velikost částic tabáku odpovídá buď určitému stupni jeho zpracování, anebo se již jedná o odpad z tohoto zpracování. Možnost zachytu zdanitelné látky v podobě určité frakce tabáku je dále otázkou frekvence odběru vzorků a četnosti kontrol prováděných při vstupu zásilky na území EU, resp. ČR. Naproti tomu formální deklarace původu a druhu tabáku uváděná v průvodních dokumentech není hodnocena jako rozhodující důkazní prostředek.

V. Působnost celní správy na úseku správy daní a jiných povinných plateb

a) Základní kompetence celní správy

Základní právní úpravu představuje zákon č. 185/2004 Sb., o celní správě ve znění pozdějších změn a doplnění, naposledy ve znění zákona č. 130/2008 Sb. Tento předpis upravuje organizaci, působnost a pravomoc celní správy, která náleží do působnosti Ministerstva financí ČR a která je řízena Generálním ředitelstvím cel. Takto podle § 3 odst. 4 písm. c) tohoto zákona Generální ředitelství cel metodicky řídí i celní úřady v oblasti výkonu dohledu a kontroly, celního hodnocení, zajišťování celního dluhu, celní politiky, sazebního zařazení zboží a integrovaného tarifu, správy cel a daní, pátrání po zboží uniklém nebo odňatém dohledu celních orgánů, správního trestání, následných kontrol, analýzy rizik, mezinárodní spolupráce, obchodu uvnitř Společenství, zabezpečování kontrolních nebo asistenčních činností a placení peněžitých plnění. Dále dle ustanovení písm. f) a g) zabezpečuje sběr a zpracování údajů o zboží, kterému bylo přiděleno celně schválené určení, o vybraných výrobcích, u kterých vznikla daňová povinnost ke spotřební dani, a o obchodu uvnitř Společenství, a vede centrální evidenci o kontrolovaném zboží, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, další evidence a statistiky nezbytné pro plnění úkolů celní správy, včetně evidencí a statistik potřebných pro zajištění převodů cla a daní, a spravuje další informační systémy nezbytné pro plnění svých úkolů, dle písm. j) téhož ustanovení zákona zabezpečuje laboratorní zkoumání a analýzu vzorků zboží pro celní a daňové účely. Podle § 3 odst. 5 písm. c) zákona Generální ředitelství cel c) spravuje daně v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní. Stejnou pravomocí disponují samozřejmě rovněž podřízená celní ředitelství a celní úřady.

Celní ředitelství dále podle § 4 odst. 6 zákona č. 185/2004 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších změn a doplnění:

- a) pátrá po zboží uniklém nebo odňatém dohledu celních orgánů a zjišťuje osoby, které zboží tomuto dohledu odňaly nebo se tohoto odnětí zúčastnily, anebo toto zboží získaly,
- b) podle pokynů národní koordinační jednotky plní úkoly vyplývající z mezinárodních smluv o spolupráci a vzájemné pomoci v celních otázkách s celními orgány smluvních států a mezinárodními organizacemi a z dalších mezinárodních smluv, zejména po dohodě s celními

orgány jiných států přijímá nezbytná opatření umožňující, aby se s vědomím a pod kontrolou celních orgánů nezákonné nebo podezřelé dodávky se zbožím, například s omamnými nebo psychotropními látkami, prekurzory, pomocnými látkami nebo látkami je nahrazujícími, dostaly na místo určení v neporušené formě nebo částečně nebo úplně zaměněné,

c) shromažďuje, zpracovává a poskytuje osobám oprávněným podle zvláštního právního předpisu informace nezbytné pro předcházení, odhalování a stíhání porušení celních předpisů a přijímá další s tím spojená nezbytná opatření,

d) podle pokynů národní koordinační jednotky provádí způsobem stanoveným zvláštním právním předpisem dohled nad osobami, o kterých existují závažné důvody pro domněnku, že porušily celní předpisy druhé smluvní strany, a nad dopravními prostředky a kontejnery, o kterých existují závažné důvody pro domněnku, že byly, jsou nebo mohou být použity v rozporu s celními předpisy druhé smluvní strany, provádí dohled nad pohybem zboží, o kterém je známo, že by mohlo způsobit podstatné porušení celních předpisů druhé smluvní strany, a nad místem, o kterém je známo, že je spojeno s porušováním celních předpisů druhé smluvní strany,

e) provádí kriminalisticko-technické zkoumání, kriminalistické analýzy a rozborů pro potřeby celních orgánů,

f) drží, skladuje a používá nebezpečné látky a věci pro potřeby výuky, výcviku, zkoušek a expertizní činnosti, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak,

g) plní další úkoly, stanoví-li tak zvláštní právní předpisy.

Podle § 4 odst 7 zákona č. 185/2004 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších změn a doplnění, Celní ředitelství Praha vydává na základě žádosti závazné informace o sazebním zařazení zboží a tyto závazné informace zrušuje, pokud byly vydány na základě nepravdivých, nepřesných nebo neúplných údajů.

Pravomoc a působnost celních úřadů jako základního článku organizace celní správy je pak stanovena obdobně v ustanovení § 5 tohoto zákona. Z kompetencí uvedených lze vyzdvihnout zejména oprávnění zajišťovat placení peněžitých plnění, která vznikla bez

vydání správního aktu ze zákona⁶⁹, nebo která byla uložena jinými správními úřady v řízení podle správního řádu⁷⁰, a která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů nebo rozpočtů územních samosprávných celků a nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.

Pokud jde o působnost zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplnění naposledy ve znění zákona č. 126/2008 Sb., orgány celní správy jako správci spotřebních daní aplikují tuto procesní normu v daňovém řízení zejména při vyměřování daňové povinnosti a vymáhání nedoplatků. Jedná se ovšem o normu obecné povahy a celá řada procesních úkonů činěných v rámci správy spotřebních daní je upravena v jiných právních předpisech. Podle tohoto zákona postupují orgány celní správy rovněž jako správci daně ze zemního plynu a některých dalších plynů, daně z pevných paliv a daně z elektřiny podle čl. LXXII, čl. LXXIII a čl. LXXIV zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Orgány celní správy rovněž v rámci své pravomoci a působnosti postupují podle zákona č. 500/2004 Sb., o správním řádu, ve znění zákona č. 513/2005 Sb. v případech, v nichž projednávají správní delikty proti předpisům o dani ze zemního plynu a některých dalších plynů, předpisům o dani z pevných paliv a předpisům o dani z elektřiny. Celní orgány rovněž projednávají přestupky a správní delikty záležející v porušení zákona o spotřebních daních č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších změn a doplnění, v takových případech postupují rovněž podle zákona č. 500/2004 Sb., o správním řádu, ve znění zákona č. 413/2005 Sb., resp. podle zákona o přestupcích č. 200/1990 Sb., ve znění pozdějších změn a doplnění, naposledy ve znění zákona č. 129/2008 Sb.

⁶⁹ Příslušná právní úprava je obsahem přílohy č. 1 této práce.

⁷⁰ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění zákona č. 413/2005 Sb.

b) Správa spotřebních daní

Dne 26.zář 2003 schválila Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Základní principy a instituty správy spotřebních daní jsou stanoveny Směrnicí č. 92/12 Evropského společenství. Vzhledem k charakteru tohoto druhu právního předpisu a *acquis communautaire* byly podrobnosti a nuance správy ponechány na tvůrcích tohoto zákona, kteří jej rozčlenili na dvě části - obecnou, která vymezuje instituty a procesní úpravu správy, a zvláštní část, kde jsou popsány jednotlivé druhy vybraných výrobků.

Z hlediska správy je významná změna správce daně. K tomu, že se správci daně staly celní orgány, vedly následující důvody:

1. Ve všech členských státech Evropského společenství je správa spotřebních daní prováděna celními orgány, jedinou částečnou výjimku tvoří Švédsko.

2. Po vstupu ČR do Evropského společenství a souvisejícím zapojením do Vnitřního trhu ES dojde k výraznému úbytku celního řízení, tudíž bylo nezbytné alespoň částečně nalézt novou pracovní náplň pro celní správu.

3. Z níže uvedeného bude zřejmé, že existují paralely mezi celním řízením a správou spotřebních daní, například mezi celními a daňovými sklady nebo režimem tranzitu a přepravou podmíněně osvobozeného zboží.

4. Přínosem je i sjednocení správy při dovozu i tuzemské výrobě v osobě jednoho správce.

Výhodou při převodu správy byla i skutečnost, že jako procesní právní předpis zůstal zachován zákon o správě daní a poplatků, který používala celní správa při značném procentu úkonů v celním řízení.

Správa spotřebních daní je v současné době svěřena do působnosti orgánů celní správy. Podle § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních správu daní vykonávají celní úřady příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně. Jedná se o výjimku z jinak zavedené praxe, neboť správu ostatních druhů daní vykonávají podle zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších změn a doplnění, popř. podle zákonů, které upravují režim konkrétního druhu daně, finanční úřady. Přesto lze hodnotit tuto úpravu za do jisté míry efektivní s ohledem na to, že spotřební daní podléhající komodity jsou

natolik specifickým předmětem daně, že vyžadují odlišný způsob správy a dohledu. Předmět daně se velice často váže v rámci dané komodity k přesně stanoveným chemicko-fyzikálním podmínkám, za nichž musí být látka distribuována. To vyžaduje od správce daně znalosti a technické vybavení, které umožní tyto chemickofyzikální vlastnosti zdaňované komodity, ale i popřípadě její úpravy a jejího obalu, sledovat a monitorovat tak pohyb komodity a její skutečné využití.

Součástí správy daně je i distribuce tabákových nálepek, které představují formu daňového přiznání a jejich odběr a úhrada jsou formou zaplacení spotřební daně z tabákových výrobků. Příslušným pro distribuci tabákových nálepek je pověřený výlučně jako jediný celní úřad v ČR, a to Celní úřad v Kolíně.

Činnost správce daně na úseku spotřebních daní se dále řídí Nařízením Komise ES č. 2073/2004, ze dne 16. listopadu 2004, které je platné a účinné od 1. července 2005. Ze znění tohoto komunitárního předpisu vyplývá, že podvody v Evropské unii mají vážné důsledky pro státní rozpočty a mohou vést k narušení hospodářské soutěže při pohybech výrobků podléhajících spotřební dani. V boji s podvody týkajícími se spotřebních daní je zapotřebí úzké spolupráce mezi správními orgány, které v jednotlivých členských státech jsou zodpovědné za provádění opatření v této oblasti. Je proto nezbytné vymezit pravidla, podle kterých si správní orgány členských států musí navzájem poskytovat pomoc a spolupracovat s Komisí pro zajištění toho, aby byla správně používána pravidla o pohybu výrobků podléhajících spotřební dani a o výběru spotřebních daní. Vzájemná pomoc a správní spolupráce v oblasti spotřebních daní se řídí směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých spotřebních daní a daní z pojistného. Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani rovněž zavedla řadu nástrojů pro výměnu informací. Jejich postupy by měly být vymezeny v obecném právním rámci správní spolupráce v oblasti spotřebních daní. Je rovněž potřeba zavést jasnější a závaznější pravidla spolupráce mezi členskými státy, jelikož práva a povinnosti všech dotčených stran nejsou dostatečně vymezeny. Chybí dostatečně přímý kontakt mezi místními nebo celostátními úřady pro boj proti podvodům, jelikož běžnou praxí je, že komunikace se uskutečňuje mezi ústředními kontaktními orgány. To vede k nedostatku výkonnosti, nedostatečnému využívání nástrojů správní spolupráce a přílišným prodlevám v předávání informací. Pro zlepšení a zrychlení spolupráce by měla být přijata ustanovení k

přímějším kontaktům mezi správními odděleními. Bližší spolupráce je zapotřebí i proto, že s výjimkou ověřování pohybu podle článku 15b Směrnice č. 92/12/EHS dochází k automatickým nebo spontánním výměnám informací mezi členskými státy jen zřídka. Má-li se účinně bojovat proti podvodům, měla by být výměna informací mezi vnitrostátními orgány a mezi nimi a Komisí intenzivnější a rychlejší. V oblasti spotřebních daní je tedy třeba zvláštního aktu, který by se také měl zaměřit na oblasti, kde lze spolupráci mezi členskými státy zdokonalit zavedením a vylepšením systémů předávání informací o pohybu výrobků podléhajících spotřební dani. Každý členský stát určí jediný ústřední kontaktní orgán, na nějž se přenesou hlavní odpovědnost za kontakty s ostatními členskými státy v oblasti správní spolupráce. Uvědomí o tom Komisi a příslušné orgány ostatních členských států.

Ústřední kontaktní orgán ponese hlavní odpovědnost za výměnu informací o pohybech zboží podléhajících spotřební dani, a zejména ponese hlavní odpovědnost za:

- a) výměnu dat uložených v elektronickém rejstříku,
- b) systém včasného varování,
- c) žádosti o ověření odeslané ostatním členskými státy nebo od nich obdržené.

Příslušný orgán každého členského státu může dále ustanovit kontaktní útvary jiné než ústřední kontaktní orgán za účelem přímé výměny informací v souladu s tímto nařízením. Příslušné orgány zajistí, aby seznam těchto útvarů byl průběžně aktualizován a zpřístupněn ústředním kontaktním orgánům ostatních dotčených členských států. Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán informace včetně informací týkajících se konkrétního případu či konkrétních případů. Na základě dohody mezi dožadujícím orgánem a dožádaným orgánem a v souladu s podmínkami stanovenými dožádaným orgánem mohou být úředníci zmocnění dožadujícím orgánem přítomni za účelem výměny informací podle článku 1 v prostorách, kde správní orgány členského státu, v němž má dožádaný orgán sídlo, plní své úkoly. Za účelem výměny informací podle článku 1 se mohou dva či více členských států dohodnout, že na svých územích provedou souběžné kontroly odvodu spotřební daně u jedné či více osob, o něž mají společný či doplňující zájem, kdykoli se takové kontroly jeví účinnějšími než kontroly provedené pouze jedním členským státem. Po souběžné kontrole příslušné orgány neprodleně informují kontaktní úřady pro spotřební daně ostatních členských států o podvodných praktikách zjištěných během této souběžné kontroly, pokud se tato informace považuje za zvlášť významnou pro ostatní členské státy. Příslušné orgány mohou také informovat Komisi. předá příslušný orgán každého členského státu informace podle článku 1

prostřednictvím občasné automatické či pravidelné automatické výměny příslušnému orgánu jiného dotčeného členského státu, pokud:

1. v jiném členském státě došlo k nesrovnalosti nebo porušení právních předpisů o spotřební dani, nebo pokud existuje podezření, že k nim došlo;

2. nesrovnalost nebo porušení právních předpisů o spotřební dani, ke kterým došlo nebo o nichž existuje podezření, že k nim došlo, na území jednoho členského státu může mít následky v jiném členském státě;

3. existuje nebezpečí podvodu nebo ztráty spotřební daně v jiném členském státě.

Je-li k dispozici takováto právní úprava na evropské úrovni, je to důkazem toho, jakou závažnost a význam v hospodářském životě Evropské unie a jednotlivých členských států spotřební daně mají a s jakými obtížemi je spojena jejich správa, výběr a vymáhání. Proto je vzájemná komunikace a průběžná výměna informací mezi správci daně v jednotlivých členských státech nezbytná, musí být co nejpřímější a prosta jakýchkoli bariér. Jde však o úkol, jehož plnění je obtížné a dlouhodobé a ne vždy úspěšné, jak je uvedeno v závěru této práce.

c) Správa tzv. ekologických daní

Orgány celní správy působí dále v oblasti správy i ostatních druhů spotřebních daní, konkrétně v oblasti správy daní upravených zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. V části 45., čl. LXXII zákona upravující daň ze zemního plynu a některých dalších plynů je působnost celní správy uvedena v ustanovení § 1 a § 28, v části 46., čl. LXXIII zákona upravující daň z pevných paliv, část 47. rovněž v § 1 a § 28, čl. LXXIV, obsahující právní úpravu daně z elektřiny také v § 1 a § 28.

d) Výkon dělené správy

Celní správa České republiky, na úrovni celního úřadu jako orgánu tzv. obecného správce daně, ve smyslu § 106 správního řádu vybírá a vymáhá peněžité plnění uložená jinými orgány – vykonává tzv. dělenou správu. Tato kompetence byla od 1. ledna 2006 převedena na celní orgány, avšak v několika jednotlivých zákonech jsou dosud jejím výkonem výslovně pověřeny územní finanční orgány, např. podle § 46f odst. 7 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, a dále dokončují řízení započatá před 1. ledna 2006.

Celní správa zajišťuje „vybírání a vymáhání peněžitých plnění, která vznikla bez vydání správního aktu ze zákona, nebo která byla uložena jinými správními úřady v řízení podle správního řádu a která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů nebo rozpočtů územních samosprávních celků“. S nabytím účinnosti § 106 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, pak celní správě právě v souvislosti s převodem kompetence výkonu dělené správy připadla pozice tzv. obecného správce daně, který zajišťuje na žádost jiných subjektů vymáhání peněžitých povinností vyplývajících ze správních rozhodnutí.

Právní úprava dělené správy je upravena v § 105 a 106 správního řádu a § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších změn a doplnění. V zájmu principu jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu není vhodné, aby skutečnost, že na platební rovinu se uplatní režim zákona o správě daní a poplatků, upravovaly duplicitně jednotlivé zákony zakotvující to které peněžité plnění, neboť pro drtivou většinu těchto zákonů platí subsidiárně správní řád, ze kterého toto v celku jasně vyplývá. Tuto realitu reflektuje i navrhovaný daňový řád a předpokládá se, že v rámci procesní dělené správy bude realizováno placení peněžitých plnění podle daňového řádu⁷¹.

Výkon tzv. dělené správy tedy představuje výběr a vymáhání odvodů, poplatků, úhrad, úplat, pokut a penále, včetně nákladů řízení, které byly uloženy jinými orgány státní správy a které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, rozpočtů územních samosprávních celků a státních fondů České republiky, s výjimkou pokut ukládaných obcemi a kraji.

⁷¹ www.aspi.cz - důvodová zpráva k navrhovanému daňovému řádu.

e) Působnost orgánu celní správy jako policejního orgánu

Významnou pravomocí svěřenou celním orgánům je rovněž jejich postavení jako policejního orgánu ve smyslu § 12 odst. 2 trestního řádu. Podle této právní úpravy postavení policejních orgánů mají i pověřené celní orgány v řízení o trestných činech spáchaných porušením celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu nebo průvozu zboží, a to i v případech, kdy se jedná o trestné činy příslušníků ozbrojených sil nebo ozbrojených sborů a služeb, a dále porušením právních předpisů při umístění a pořízení zboží v členských státech Evropských společenství, je-li toto zboží dopravováno přes státní hranice České republiky, a v případech porušení předpisů daňových, jsou-li celní orgány správcem daně podle zvláštních právních předpisů. Není-li dále stanoveno jinak, jsou uvedené orgány oprávněny ke všem úkonům trestního řízení patřícím do působnosti policejního orgánu.

VI. Způsoby obcházení předpisů o spotřební dani z tabákových výrobků, nelegální výroba tabákových výrobků v ČR

Za uvedení do volného daňového oběhu se pokládá každá i protiprávní výroba vybraných výrobků a jejich dovoz nebo jejich protiprávní vyjmutí z režimu podmíněného osvobození od daně⁷². Toto ustanovení zákona o spotřebních daních představuje primární pravidlo, které nelegální výrobu cigaret, která probíhá mimo dohled správce daně, staví do roviny, v níž takto vyprodukované tabákové výrobky rovněž podléhají spotřební dani. Nelegální obchod s tabákovými výrobky patří v současné době v ČR mezi nejvýnosnější nelegální činnosti, jejichž odhalováním a postihem se orgány Celní správy ČR zabývají v rámci pravomoci a působnosti svěřené jim výše citovanou právní úpravou. Standardní kontrolní mechanismy aplikované v této oblasti orgány Celní správy ČR například ve formě kontroly tržišť sice přináší určitý efekt do té míry, že nelegální produkce tabákových výrobků není zpeněžena prodejem konečnému spotřebiteli, vlastní problém nelegální výroby cigaret a jejich nelegálního dovozu nebo přepravy do ČR však neřeší. Klíčovou pro žádoucí eliminaci veškerých zdrojů nabídky nelegálně produkovaných tabákových výrobků je znalost hlavních organizovaných skupin pachatelů působících na území České republiky, jejich forem činnosti, kooperace a konspirace. K odhalování nelegálních výroben tabákových výrobků a zejména cigaret útvary celní správy, konkrétně speciálními složkami Odborů pátrání na úrovni jednotlivých Celních ředitelství, dochází v posledním období od roku 2004, tj. od doby, kdy správa spotřebních daní přešla na orgány celní správy. Prostředkem k této činnosti je systematické rozpracování podezřelých aktivit za pomoci operativně pátracích prostředků.⁷³ Tyto postupy jsou nezbytné a v podstatě jediné možné, jejich využití přináší určitý efekt. Standardní kontrolní mechanismy, zejména ty které mají podobu úkonů podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků jsou víceméně nefunkční. Organizované osoby pachatelů, které se zabývají nelegální produkcí tabákových výrobků a opatřováním, přepravami či dovozem surovin a komponentů, jako jsou různé chemikálie, obalové přířezy s potisky obchodních značek cigaret, cigaretový papír, stroje na zpracování tabáku a pro výrobu a balení cigaret, mají přísnou hierarchii a jsou velice dobře konspirovány a zabezpečeny proti vypátrání státními orgány. Pachatelé jsou ve své činnosti velice opatrní a často používá každý jednatel až deset netarifních, resp. anonymních mobilních telefonů.

⁷² § 3 odst. j) bod 2., 3., zákona o spotřebních daních.

⁷³ podle § 158b-e) tr.řádu, § 86-88a tr.řádu.

Nelegální obchod s tabákovými výrobky lze rozdělit do čtyř kategorií⁷⁴:

1. nezákonné dovozy neznačených, originálních cigaret do ČR a jejich distribuce,
2. nezákonné dovozy plagiátů cigaret do ČR a jejich distribuce,
3. nelegální výroba cigaret v rámci EU a jejich distribuce a
4. nelegální výroba tabákových směsí v rámci EU a jejich distribuce.

Předmětem nezákonných dovozů neznačených originálních cigaret do ČR jsou originální tabákové výrobky nadnárodních tabákových producentů jako Philip Morris, Imperial Tobacco, Gallaher, British American Tobacco, Japan Tobacco a dalších, které jsou vyráběny v Polsku, Rusku či Bělorusku a bývají opatřeny tabákovými nálepkami státu, v němž byly vyrobeny. Z hlediska české právní úpravy, pokud se takové tabákové výrobky nacházejí na území ČR, jde o neznačené tabákové výrobky.⁷⁵ Výnos pachatelů z této činnosti odpovídá rozdílu cen tabákových výrobků v ČR a v zemi produkce. Například originální cigarety značek Marlboro nebo LM vyrobené pro vnitřní trh na Ukrajině lze na „černém trhu“ v ČR zakoupit za cenu poloviční ceny, která pro tentýž výrobek byla stanovena jako cena pro konečného spotřebitele postupem podle § 103 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a vyhlášky Ministerstva financí ČR č. 275/2005 Sb., o postupu při zpracování návrhů cen pro konečného spotřebitele u cigaret.

Celosvětově nejvíce rozšířenou aktivitou spojenou s nelegální distribucí cigaret je pašování padělků cigaretových značek nadnárodních tabákových společností. Ty jsou produkovány především v Číně, nejsou opatřeny žádnými tabákovými nálepkami a jejich balení postrádají jakékoli moderní a sofistikované ochranné prvky, které naopak nadnárodní tabákové společnosti používají a průběžně zdokonalují. Pro představu lze zmínit aplikaci mikroventilačního systému filtrů cigaret, odlišnou kvalitu tabákových směsí, jiné metody potisku přičezů, papír s potlačenou fluorescencí apod. Těmito nelegálními dovozy se zabývají hlavně skupiny tvořené příslušníky asijské komunity v ČR, zejména čínské a vietnamské. Pašované cigarety jsou přepravovány ve velkokapacitních kontejnerech obsahujících současně krycí náklad, například duté dřevěné hranoly, uhlí spotřební zboží apod. Velmi frekventovaným místem vstupu na území EU je pak přístav Hamburg v SRN, kde úspěšnému

⁷⁴ Generální ředitelství cel ČR, zprac. Ing. Vladimír Kubánek, Tabák (pěstování, výrobky, legislativa), Praha 2005, str. 84.

⁷⁵ § 114 odst. 4 a 7 zákona o spotřebních daních.

vstupu takového zboží nahrává nadměrný pohyb zboží a zásilek, který vylučuje systematickou kontrolu jejich obsahu zvláště, je-li zásilka určena mimo SRN. Přeprava takového nákladu je následně zatajena a v zemi příjemce není nakonec vůbec přihlášena k dalšímu zdanění.

Významný podíl si udržuje rovněž nelegální výroba cigaret přímo v daňovém prostoru EU. V rámci EU bylo v letech 2000 až 2005 odhaleno 10 nelegálních výroben cigaret⁷⁶, které byly produkovány průmyslovým způsobem na velkokapacitních výrobních linkách. Celní správy v zemích EU odhalily celkem tři takovéto výroby v SRN, pět v Polsku a dvě v ČR⁷⁷. Cigarety zde byly vyráběny z nelegálně dovezených tabákových směsí a na kompletních výrobních linkách umožňujících výrobu samotných cigaret, jejich plnění tabákovou směsí, tisk přířezů a jejich kompletaci na krabičky, balení cigaret do krabiček a kartonů. Většinou je tato výroba nelegální v celém rozsahu, avšak objevují se i pachatelé, které tuto nelegální výrobu provozují pod záštitou jiné zcela legální podnikatelské činnosti, třeba v rámci legálního dovozu tabáku a v rámci provozu daňového skladu. Z toho je zřejmé, že postup směřující k odhalení takové činnosti je o to více obtížnější a dokazování delikvence složitější. V České republice se v oblasti nelegální výroby cigaret převážně angažují příslušníci asijské komunity v ČR, zejména vietnamské nebo čínské národnosti, kteří zpravidla jsou držitelé podnikatelských oprávnění pro celou řadu jiných oborů činnosti. Skupiny jsou organizovány do menších celků specializovaných na realizaci jednotlivých technologických fází výroby cigaret, přičemž místa činnosti těchto menších skupin jsou přísně decentralizována. Operativní průnik výkonnými složkami celní správy do činnosti těchto skupin je s ohledem na specifika života této komunity prakticky vyloučen a jejich činnost lze monitorovat pouze s použitím technických prostředků operativně pátrací povahy.

Další formou nelegální činnosti na úseku spotřební daně z tabákových výrobků je nelegální výroba tabákových směsí a jejich distribuce. I tato činnost je doménou asijské komunity. Podstatou této delikvence je v celním řízení řádně přihlášený a deklarovaný dovoz nezpracovaného tabáku, například v podobě sušených tabákových listů, na který se povinnost ke spotřební dani z tabákových výrobků nevztahuje. Tabák je pak zpravidla zpracován do spotřebitelských balení a distribuován v maloobchodní síti. Takový výrobek je pak označen

⁷⁶ Generální ředitelství cel ČR, zprac. Ing. Vladimír Kubánek, Tabák (pěstování, výrobky, legislativa), Praha 2005, str. 85.

⁷⁷ Generální ředitelství cel ČR, zprac. Ing. Vladimír Kubánek, Tabák (pěstování, výrobky, legislativa), Praha 2005, str. 84.

buď padělanou etiketou oficiálního výrobce, anebo je označen jako „tabák na vykuřování skleníků nevhodný pro lidskou spotřebu“.

Je třeba rovněž připomenout k uvedeným formám delikvence na úseku spotřební daně z tabákových výrobků, že se jedná o činnost velice organizačně, ale rovněž technicky náročnou a finančně nákladnou, která vyžaduje asistenci početného loajálního personálu a dobře organizovanou navazující dopravu, kontakty, distribuční a prodejní síť, aby se předešlo prozrazení celé nelegální výroby.

Výsledkem těchto aktivit je, že spotřebitelské veřejnosti jsou nabízeny tabákové výrobky v nižší kvalitě, často zdravotně závadné v důsledku použití kvalitativně neproověřených surovin, zejména tabáku, který je často silně znečištěn řadou nepřípustných příměsí.

Tato nelegální produkce přitom směřuje zejména na tržiště, do maloobchodní sítě a tedy dostává se z hlediska zákona o spotřebních daních do volného oběhu. V tomto režimu přitom takto vyrobené a distribuované tabákové výrobky podléhají spotřební dani v sazbě odpovídající konkrétnímu druhu tabákového výrobku a jsou tak zdrojem významných daňových úniků na straně jedné a nelegálně dosažených výnosů na straně druhé, které poškozují ekonomické prostředí ČR a jsou zdrojem pro financování další ještě závažnější kriminální činnosti.

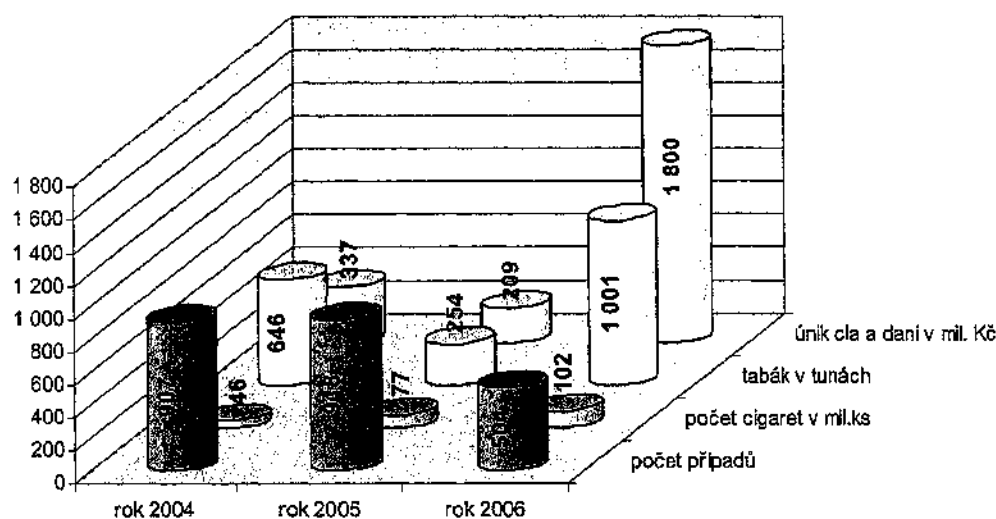
V rámci zákonných oprávnění vyplývajících ze zákona č. 185/2004 Sb. a zákona č. 353/2003 Sb., je v kompetenci Generálního ředitelství cel a jemu podřízených orgánů celní správy odhalování deliktů proti spotřební dani a jejich šetření, a to i podle zákona o trestním řízení soudním č. 141/1961 Sb., neboť podle § 12 odst. 2 zákona mají postavení policejního orgánu a mají tak působnost orgánů činných v trestním řízení, avšak omezenou na stadium prověřování, když podle § 161 odst. 2 tr. řádu vyšetřování konají orgány Policie ČR.

V rámci této působnosti orgány celní správy monitorují případy nelegální výroby cigaret a jejich distribuce, ať v tuzemsku či do zahraničí. O příčinách tohoto jevu bylo pojednáno výše. Závažnost této delikvence vyplývá z četnosti případů, které byly odhaleny a jsou uvedeny v níže uvedené tabulce:

Výsledky činnosti celních orgánů v letech 2004 - 2006⁷⁸

	rok 2004	rok 2005	rok 2006	index 2005/2006
počet případů	907	918	504	55%
počet cigaret v mil. ks	46	77	102	133%
tabák v tunách	646	254	1 001	395%
únik cla a daní v mil. Kč	337	209	1 800	860%

Cigarety a tabák
vývoj v letech 2004 - 2006



V průběhu roku 2006 bylo v oblasti nelegálního obchodování s cigaretami a tabákem odhaleno celkem 504 případů porušení předpisů. Celkový odhadovaný únik na cle a daních činí 1,8 mld. Kč a celkově bylo zajištěno 102 mil. ks cigaret a 1001 tun tabáku.

V porovnání s rokem 2005 došlo sice v roce 2006 v této oblasti k poklesu počtu zjištěných případů porušení platných předpisů (index 55), ale současně došlo k výraznému navýšení odhadovaného úniku na cle a daních z částky 209 mil. Kč v roce 2005 na částku 1,8 mld. Kč v roce 2006 (index nárůstu 860). Rovněž došlo ke zvýšení počtu zajištěných cigaret (index 133) tak i množství tabáku (index 395).⁷⁹

⁷⁸ Informace Generálního ředitelství cel o činnosti v oblasti pátrání za rok 2006, str. 4.

⁷⁹ Informace Generálního ředitelství cel o činnosti v oblasti pátrání za rok 2006, str. 4, 5.

V roce 2006 zaznamenaly celní orgány snižující se počet případů, páchaných jednotlivci – potvrzuje se již dříve detekovaný trend o nárůstu organizovanosti pachatelů. Je nutné konstatovat, že černý trh s cigaretami a tabákem v ČR ovládají v současné době vysoce organizované skupiny, přičemž stále vyšší zastoupení v těchto skupinách mají cizinci, především Asiaté, zpravidla vietnamské národnosti. Pachatelé se trvale zdokonalují a vylepšují metody a formy své činnosti a používají za účelem dosažení maximální konspirace doslova policejních metod a forem práce. Jednotlivé skupiny a komunity zachovávají důslednou vnitřní uzavřenost a jsou pevně vnitřně organizačně členěné a rozdělené na jednotlivé organizační úrovně s přesně vymezenými úkoly. Úspěšnost činnosti takových skupin se odvíjí od vysokého stupně disciplinovanosti jejich příslušníků a specifickými návyky a projevy chování vyplývající z odlišné mentality. Pachatelé tak při výrobě, manipulaci a dopravě nelegálně vyrobených cigaret a jiných tabákových výrobků využívají různých kontrolních mechanismů včetně vozového a pěšího kontrasledování, tj. zaměřeného na to, zda jejich aktivity nejsou předmětem sledování ze strany orgány činných v trestním řízení.

Specifickým faktorem při odhalování této daňové trestné činnosti je, že při kontrolách např. na tržištích sice dochází k zabavení pašovaných cigaret nebo jejich plagiátů, nicméně tento fakt nevede k odhalení a zajištění hlavních organizátorů předmětné činnosti.

V. Právní úprava spotřební daně z tabákových výrobků ve Slovenské republice a ve Spolkové republice Německo

Ve srovnávaných státech, jako členských státech EU je uplatňována smíšená struktura spotřební daně u tabákových výrobků, tj. kombinace daně ad valorem a specifické sazby daně připadající na určitý počet výrobků, pro cigarety. Konkrétní aplikace této kombinace je však v těchto státech různá. Zatímco na Slovensku a v SRN je upřednostňován převažující podíl specifické daně připadající na každých 1000 ks cigaret, v případě České republiky jsou obě metody stanovení spotřební daně u cigaret upraveny jako rovnocenné složky v poměru 50/50.

a) Právní úprava spotřební daně z tabákových výrobků ve Slovenské republice

Ve Slovenské republice obsahuje právní úpravu spotřební daně z tabákových výrobků zákon č. 106/2004 Z.z., o spotrebnej dani z tabakových výrobkov ze dne 3. února 2004 ve znění pozdějších změn a doplnění.

Slovenská právní úprava spotřební daně z tabákových výrobků vznikla v souvislosti se vstupem Slovenské republiky do EU a podobně jako úprava česká, je harmonizační normou, která místní úpravu uvádí do souladu s odpovídající evropskou Směrnicí č. 92/79 a Směrnicí č. 92/80, resp. č. 95/59.

Systematicky je ovšem spotřební daň z tabákových výrobků pojata jako samostatná právní norma, která upravuje spotřební daň z tabákových výrobků separátně od spotřebních daní uvalených na jiné komodity. Tomu samozřejmě odpovídá rozsah i systematika zákona.

Slovenská právní úprava je založena na principech, které akceptují na základě právní úpravy vyplývající ze směrnic EU i ostatní členské státy EU. Neliší se tedy pokud jde definici základních pojmů v ustanovení § 2 zákona č. 106/2004 Z.z., zejména daňového území Slovenské republiky, interpretace pojmů, které zohledňují samotné členství Slovenské republiky v EU a působnost zákona ve vztahu k vybraným teritoriím některých členských států EU, včetně institutů, které jsou jednotné pro proces zdanění vybraných výrobků a určení statutu osob, které jsou oprávněné disponovat s těmito výrobky. Tomu odpovídá úprava pojmů jakými jsou termíny daňový sklad, provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce nebo uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Rovněž určení příslušnosti

správy spotřební daně z tabákových výrobků je totožné a je v § 3 citovaného zákona svěřeno celním orgánům.

Předmět zdanění vymezuje ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 106/2004 Z.z. tak, že tabákovým výrobkem se pro účely zákona rozumí „cigareta, cigara, cigarka a tabak“. Rovněž sazba daně podle § 5 a 6 zákona je upravena shodně s úpravou českou s tím rozdílem, že je upřednostňován převažující podíl specifické daně připadající na každých 1000 ks cigaret.

Pokud jde o klíčovou úpravu předmětu daně, jeví se slovenská legislativa přísnější, když shodně definuje předmět daně jako tabákové výrobky, jejichž výčet je však pojmově širší, když zahrnuje vedle cigaret, cigar, neboli doutníků, a cigariiek neboli cigarillos také tabák, avšak bez přídomku ke kouření. Zatímco tabákové výrobky jako jsou cigarety, cigara a cigarky jsou definovány jednotně ve smyslu příslušné směrnice EU, určení tabáku podléhajícího dani z tabákových výrobků je širší, když v ustanovení § 4 odst. 3 písm. c), zejm. zde bod 2., a odst. 6. Takto dani podléhá tabákový odpad upravený k maloobchodnímu prodeji, aniž by byl vhodný ke kouření a dále tabák určený k jinému účelu než ke kouření, který je přesto vhodný ke kouření a drobnému prodeji.

Zákon v ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 106/2004 Z.z. obsahuje rovněž definici spotřebitelského balení cigaret jako nejmenšího balení určeného pro konečnou spotřebu.

Shodnými principy se vyznačuje dále úprava značení cigaret kontrolní známkou podle § 9 zákona č. 106/2004 Z.z.. Případy znehodnocení kontrolních známek již daňovým subjektem odebraných, ať už v cizině, anebo na území Slovenské republiky řeší dále ustanovení § 9 odst. 20 tohoto zákona.

Také vznik daňové povinnosti, povinnost daň přiznat a zaplatit upravený v § 11 zákona č. 106/2004 Z.z. zastává shodné principy jako česká právní úprava. Daňová povinnost vzniká uvedením tabákových výrobků do daňového volného oběhu s vazbou na časový okamžik vzniku vybraných právních skutečností. Zdaňovacím obdobím je podle § 13 tohoto zákona 1 kalendářní měsíc, přičemž daňové přiznání se podává 25. den poté tj. násl. měsíce. Daň je splatná společně s podáním daňového přiznání podle § 13 odst. 2 zákona č. 106/2004 Z.z.

Předpis upravuje rovněž nezdanitelné jako při dovozu od daně osvobozené množství vybraných, resp. tabákových výrobků, a to v ust. § 7 odst. 1 písm. f), resp. uvedené dále v ust. § 9 odst. 30 písm. c) zákona č. 106/2004 Z.z., a to v počtu 200 ks cigaret nebo 250 gramů tabáku.

Slovenský zákona označuje výslovně v rámci vymezení od daně osvobozených tabákových výrobků v § 7 odst. 2 zákona č. 106/2004 Z.z. také denaturované tabákové výrobky. Denaturovaný tabák je ve slovenské legislativě upraven v ustanovení § 7 odst. 2 tohoto zákona o spotřební dani z tabákových výrobků. Od daně jsou osvobozené mj. denaturované tabákové výrobky, pokud mají sloužit pro průmyslové účely nebo v zahradnictví. Tímto způsobem tak ve slovenské legislativě je promítnuta úprava podmínek čl. 11 Směrnice č. 95/59/ES. Oprávnění používat tabákové výrobky od daně osvobozené ve smyslu § 7 odst. 2 zákona č. 106/2004 Z.z. je vázáno na registraci u celního úřadu a dále na vydání odběrního poukazu, který je pro dispozici s takovými tabákovými výrobky nezbytný. Bez odběrního poukazu podle § 8 odst. 1 zákona je dispozice s tabákovými výrobky zakázána. Případy takového použití však na Slovensku oficiálně zaznamenány nejsou.

Specifikem slovenské právní úpravy jsou rovněž v ustanovení § 33a odst. 13 zákona č. 106/2004 Z.z. roční limity pro odběr osobami požívajícími diplomatickou imunitu pro osobní spotřebu, resp. zvláštní úprava prodeje tabákových výrobků osvobozených od daně osobám jiných států, které požívají výsad a imunit podle mezinárodního práva podrobně rozvedená v § 33a zákona.

Systematicky je slovenský zákon o spotřební dani z tabákových výrobků tvořen ustanoveními 46 paragrafů s poměrně detailní až kogentní úpravou. Taková speciální úprava se jeví praktičtější již z pohledu systematiky a umožňuje snadnější orientaci, je-li takový právní předpis určen monotematicky.

b) Právní úprava spotřební daně z tabákových výrobků ve Spolkové republice Německo

Rovněž právní úprava spotřební daně z tabákových výrobků ve Spolkové republice Německo (dále jen „SRN“), je obsažena v samostatném zákoně a úprava spotřební daně jako takové je diverzifikována do většího počtu zákonů, které upravují samostatně režim zvláště ke každé z komodit, které podléhají v SRN spotřební dani, tedy mj. i kávě či šumivému vínu.

Spotřební daň z tabákových výrobků je tedy obsažena v samostatném zákoně, označovaném jako Tabaksteuergesetz. Jedná se o Zákon ze dne 21. prosince 1992, o dani z tabáku (Tabaksteuergesetz) (BGBl. 1992 I, s. 2150).

Předmět daně je upraven hned v § 1 zákona o dani z tabáku a jsou jím cigarety, cigára, doutníčky neboli cigarillos a tabák ke kouření, souhrnně označené jako tabákové výrobky. Definice jejich jednotlivých druhů pak obsahuje znění § 2 téhož zákona o dani z tabáku. Daň z tabáku je uvalena na tabákové výrobky s výjimkou tabáku na žvýkání a šňupacího tabáku.

Pokud jde o sazby daně, ty jsou upraveny v § 4 zákona o dani z tabáku s tím, že princip kombinace daně procentuelně a pevnou sazbou připadající na jeden kus nebo hmotnostní množství tabákového výrobku se uplatňuje bez výjimky u všech druhů tabákových výrobků, které jsou vyjmenovány výše. Případy osvobození tabákových výrobků od daně a jejich použití jsou vyjmenovány v ustanovení § 6 zákona o dani z tabáku. Použití tabákových výrobků osvobozených od daně k živnostenským účelům s výjimkou kouření a výroby tabákových výrobků a pro vědecké účely vyžaduje podle § 7 odst. 1 zákona o dani z tabáku povolení, které je udělováno jen osobám, proti jejichž daňové spolehlivosti nejsou připomínky.

Článek 11 písm. a) Směrnice 95/59/ES byl německém daňovém právu realizován právě v § 6 odst. 1 zákona o dani z tabáku tak, že od daně a povinnosti balení jsou osvobozeny tabákové výrobky, které jsou:

- a) odebírány k úředním zkouškám,
- b) jsou spotřebovány ke zkouškám v daňovém skladu,
- c) upraveny tak, že mohou být použity pouze jako vzorky na ukázkou,
- d) zničeny nebo znehodnoceny pod daňovým dozorem,
- e) jsou používány k podnikatelským účelům s výjimkou užití ke kouření a k výrobě tabákových výrobků,
- f) používány pro vědecké pokusy a zkoumání mimo daňový sklad,

a dále jsou od daně osvobozeny tabákové výrobky, které jsou vyrobeny ze surového tabáku, který osoba sama vypěstovala a použila pro vlastní spotřebu a také cigarety, které jsou vyrobeny ze zdaněného nebo dani nepodléhajícího tabáku ke kouření ručně nebo pomocí jednoduchého nástroje a nejsou vyrobeny na prodej za úplatu.

Dani nepodléhající použití v případech uvedených v § 6 odst. 1 písm. e) a f) zákona o dani z tabáku vyžaduje písemné povolení podle § 7 odst. 1 zákona o dani z tabáku, které vydává příslušný celní úřad. Denaturace tabáku přichází v úvahu v německé daňové oblasti jen ve výjimečných případech. Ojedinele se používá tabák denaturovaný páleným vápnem⁸⁰ v zemědělství ke kompostování. Žádná daňově právní pravidla proto, jak a jakými prostředky může být tabák denaturován neexistují, v každém případě musí být denaturace provedena pod daňovým dozorem. V této souvislosti je vhodné poznamenat, že v německé daňové oblasti není používání tabáku k vykuřování skleníků běžné či obvyklé. Dosud se nevyskytlo spotřební dani nepodléhající použití a také žádný tabák nebyl denaturován k tomuto účelu.

Institut vzniku daňové povinnosti a povinnosti daň přiznat a zaplatit je upraven v ustanovení § 11 zákona o dani z tabáku v intencích komunitárního práva, tedy opět tak, že daňová povinnost vzniká vydáním tabákového výrobku z daňového skladu bez dalšího daňového či celního řízení, anebo vyjmutím zboží z daňového skladu a uvedením do volného oběhu. Daňová povinnost naopak nevzniká, pokud zdaňované tabákové výrobky byly přijaty do daňového skladu a nebyly ještě v uzavřených maloobchodních baleních s nepoškozených daňovým značením ze skladu vyjmuty nebo předány ve skladu ke spotřebě. Tabákové zboží,

kteře není vyrobeno v registrovaném provozu podléhá dani tím, že je vyrobeno. Rovněž německá právní úprava pro placení daní používá institutu daňového značení umístěném na maloobchodním, resp. maloobchodním balení. Tuto úpravu obsahuje § 12 zákona o dani z tabáku.

Ustanovení § 12 zákona o dani z tabáku, nazvané „Použití daňového značení, daňové přiznání“, ve svých odstavcích 1 a 2 stanoví:

„(1) Pokud jde o tabákové výrobky, daň je zaplacená použitím daňového značení. Použitím se rozumí znehodnocení daňového značení a jeho umístění na jednotková balení. Daňové značení musí být použito v okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost.

(2) Výrobce nebo dovozce si na tiskopisu vydaném daňovou správou objedná daňové značení a sám vypočítá dlužnou částku odpovídající hodnotě objednaného daňového značení (daňové přiznání). [...] Daňová povinnost vzniká odběrem daňového značení v hodnotě odpovídající výši této daňové povinnosti. V případě, že je daňové značení zasláno, považuje se za den jeho odběru druhý pracovní den po dni jeho odeslání. Dlužníkem je odběratel [...]“.

Specificky je upravena splatnost daňového dluhu, která je stanovena odlišnými lhůtami 10. až 27. dne násl. měsíce pro každý jednotlivý druh tabákového výrobku a v závislosti na době odběru daňového značení, s výjimkou případu, kdy daňová povinnost vzniká výrobou tabákového výrobku, pak tato daň je splatná ihned ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o dani z tabáku.

Dalším významným ustanovením je úprava přepravy tabákových výrobků pro soukromé účely v § 20 zákona o dani z tabáku. Obsahuje v odst. 4 § 20 zákona o dani z tabáku limity nezdaněného množství vybraných, tabákových, výrobků, které jsou platné v případech takové přepravy z vybraných členských zemí EU střední a východní Evropy, a v případě zemí jako jsou pobaltské státy, Bulharsko a Rumunsko v období nejdéle do 31. prosince 2009. Zde platí limit dovozu do počtu 200 ks cigaret. Další množstevní limit do počtu 40 ks cigaret se vztahuje na přepravu osobami bydlícími v příhraničních oblastech nebo dojíždějícími přes hranici do SRN. Tato úprava je vyvolána rozdílnými cenovými relacemi v prodeji tabákových výrobků a jejich zdanění spotřební daní a má omezit přepravu cigaret z oblastí s nižší cenovou a daňovou úrovní do SRN soukromými osobami.

⁸⁰ Tj. oxidem vápenatým - CaO

Již naznačenou problematiku vrácení daně uhrazené odběrem daňového značení řeší ustanovení § 22 zákona o dani z tabáku, nazvané „Prominutí, vrácení daně“, které v odstavcích 1 až 3 stanoví:

„(1) Daň lze na žádost prominout nebo vrátit, pokud jsou tabákové výrobky uloženy ve skladu s daňovým dozorem, anebo jsou přepraveny či vyvezeny pod úředním dozorem z daňového území do jiného členského státu. Oprávnění dovozci a příjemci, kteří nejsou provozovateli daňového skladu, mají rovněž nárok na prominutí nebo vrácení daně, pokud jsou jimi dovezené či přijaté tabákové výrobky pod úředním dozorem zničeny nebo učiněny neupotřebitelnými.

(2) Byla-li daň odvedena použitím daňového značení, může být prominuta nebo vrácena pouze za předpokladu zničení nebo zneplatnění daňového značení pod úředním dozorem a je-li obsah jednotkových balení dosud úplný.

(3) Odstavec 1 se použije obdobně v případě částek dlužných za daňové značení, pokud je doposud neznehodnocené daňové značení vráceno Hauptzollamt, anebo pokud je znehodnocené daňové značení zničeno nebo zneplatněno pod úředním dozorem ještě před vznikem daňové povinnosti.“

Podmínky vrácení daně, anebo jejího prominutí jsou vždy vázány na součinnost správce daně a jeho dozor tak, aby bylo vyloučeno nekontrolované zneužití daňového značení na tzv. černém trhu, popř. aby správcem daně nebyla taková aktivita případným vrácením daně subvencována.

Systematicky je rovněž německý zákon o spotřební dani z tabákových výrobků tvořen ustanoveními 31 paragrafů s poměrně detailní až kogentní úpravou. Zde platí to co bylo řečeno o úpravě slovenské, že totiž monotematická úprava se jeví praktičtější již z pohledu systematiky a usnadňuje orientaci. Souvislost obecné a zvláštní části v takovém předpisu je jednoznačná a daleko přehlednější než právní úprava česká. Aplikace německé právní úpravy a její vztah ke komunitární úpravě se promítá rovněž do rozhodovací praxe Evropského soudního dvora, která je uvedena v kapitole III. této práce.

Daň z tabáku vybírá v SRN celní správa a její výnos tvoří výlučně příjem spolkového rozpočtu.⁸¹

⁸¹ Nesnídal, P.: Spotřební daně v České republice, časopis Daně a finance č. 11/2006, str. 12.

VI. Závěr - význam a účinky zdanění tabákových výrobků, odolnost spotřební daně z tabákových výrobků, příčiny a trendy obcházení daně a řešení tohoto stavu, souvislosti a důsledky zvyšování a sblížování daňových sazeb a cenových hladin u tabákových výrobků

Daňová politika, ať už v měřítku tuzemském, tak nyní v rozhodujícím měřítku unijním, postupně přesouvá důraz od daní přímých k daním nepřímým, které se jeví z hlediska jejich zavedení, stanovení, úspěšnosti výběru a v neposlední řadě i psychologické akceptace veřejným míněním jednoznačně vhodnějšími. Proto i spotřební daň jako dávka nepřímo vybíraná v ceně zboží získává z hlediska příjmů fisku na důležitosti. Paleta komodit, které podléhají spotřebním daním je určena nejen v tuzemském, ale zejména v unijním měřítku tím, že z hlediska rozpočtových příjmů představují spotřební daně poměrně stabilní výnos vyplývající z toho, že pro této dani podléhající výrobky je typická relativně malá pružnost poptávky, a proto daňový výnos je stálý a rovnoměrný⁸². Tolik k pozitivní atraktivitě této daně. Nesporně žádoucí výnos spotřební daně z tabákových výrobků však má i svůj hospodářský a v dnešní době velmi aktuální ekologický rozměr. Pěstování tabáku a jeho sušení má velmi nepříznivé dopady především v rozvojových zemích všech kontinentů snad s výjimkou Evropy, které jsou v případě této plodiny klasickými produkčními lokalitami. K usušení tabáku metodou flue curing, tj. kouřem, je spotřebováno na 1 ks sušeného tabáku 100 až 130 kg dřeva. Ročně je tak spotřebováno na 2,5 milionu hektarů lesa, každý osmý strom je tak použit na sušení tabáku. Důsledkem toho je masivní odlesňování a následná eroze a nevratné poškození půdy. Podobně pěstování tabáku a jeho produkce negativně ovlivňuje životní prostředí a životní úroveň obyvatelstva, jeho produkce je však často, podobně jako u drog a opiátů, jediným zdrojem obživy obyvatel v dané lokalitě.

Protože i komodity, které podléhají spotřební dani jsou atraktivní, neboť jde často o zboží vysoce poptávané, v jehož ceně tvoří daně, včetně daně spotřební velmi významnou složku, je i spotřební daň dávkou, které je předmětem velmi frekventovaných daňových úniků. Pokud vývoj směřuje k důrazu na efekt daní nepřímých, lze velice důvodně předpokládat i to, že rozsah daňových úniků na dani spotřební trvale poroste jak v tuzemském, tak i unijním měřítku. Vhodné prostředí proto vytváří skutečnost, že i v rámci EU řeší jednotlivé státy otázku zatížení konkrétní komodity daní spotřební velice rozdílně a tím ovlivňují cenovou hladinu konkrétní komodity a to je příčinou nelegálního pohybu téhož

zboží mezi jednotlivými státy z důvodu rozdílnosti sazeb. Současně je k ceně zboží poměrně vysoké zatížení spotřební daní důvodem pro nelegální produkci vysoce zdaňovaných komodit, tam kde to technologie umožňuje, a kdy produkce těchto výrobků a jejich distribuce není vůbec správci daně přiznána, přičemž často jsou takto produkovány výrobky nabízeny za srovnatelnou cenu a část ceny dani odpovídající je pak výnosem nelegálního producenta, kterého legální výrobce nemůže dosáhnout. Atraktivita a efektivita této nelegální činnosti přitom neustále roste a je úspěšnější tím více, čím jsou menší bariéry přeshraničního styku mezi členskými státy EU.

Z těchto důvodů je daň z tabákových výrobků velmi často napadanou daní. Zásadní kriminogenní příčinou tohoto stavu je poměrně vysoká spotřební daň – na 1000 ks cigaret je stanovena spotřební daň v částce 1.920,- Kč, což je při aktuálním kursu pro českou měnu poměrně vysoká hodnota, což vyniká s přihlédnutím k historickému nárůstu sazeb daně za dobu od vstupu ČR do EU v roce 2004 – a dále stabilně vysoký obrat u tohoto druhu zboží v důsledku vysoké poptávky spotřebitelů, u níž je určujícím faktorem cena a nikoli kvalita výrobku a přetrvávající významné cenové rozdíly u tabákových výrobků vyplývající z rozdílného zdanění mezi jednotlivými členskými zeměmi EU. Tyto poznatky chování spotřebitele tabákových výrobků velmi často vedou k rozhodnutí zakoupit zcela nebo zčásti nezdaněný tabákový výrobek a podílet se tak vědomě na daňovém podvodu.

Značné cenové rozdíly u tabákových výrobků, zejména cigaret, které jsou důsledkem rozdílného zdanění mezi jednotlivými členskými zeměmi EU, pak zčásti soustřeďují nabídku i poptávku po takovém zboží do příhraničních oblastí. Typickou takovou oblastí jsou lokality podél hranice ČR se SRN, kde ideálním místem pro odbyt nelegálních a nezdaněných tabákových výrobků jsou tržnice provozované příslušníky vietnamské komunity žijící v ČR. Zde jsou tabákové výrobky a především cigarety realizovány jak v podobě otevřeně ilegální, to je bez tabákových nálepek, tak s využitím padělaných tabákových nálepek, což má vytvořit alespoň zdání předpokládaného zdanění a přesvědčit ke koupit další jinak opatrnější a váhající spotřebitele. Výhody tabákových nálepek zmíněné výše jsou tak vyváženy velmi nízkou ochranou tabákových nálepek proti padělání a sníženou možností padělek tabákové nálepky odhalit, jestliže se nachází pod celofánovým přebalem obalu tabákového výrobku, což zvyšuje pravděpodobnost úniku padělku při běžné kontrole.

⁸² Turek, K.: Daň z přidané hodnoty, daně spotřební, VI. díl v edici Daňová soustava, Praha 1994, str.299.

Je nutno si rovněž přiznat, že produkčním místem těchto nelegální a nezdaněných výrobků je právě Česká republika, byť počet úspěšných případů, kdy je taková výroba rozkryta roste. Ačkoli tato forma prodeje je zkušenosti českých správních, daňových orgánů i orgánů činných v trestním řízení nejbližší, je větší část takové produkce určena pro ilegální „vývoz“ do zemí Evropské unie, kde sazba spotřební daně u tabákových výrobků je podstatně vyšší než v ČR, což platí zejména pro SRN, Francii a především Velkou Británii.

Efektivita nelegální výroby cigaret je umožněna poměrně snadnou dostupností surového tabáku a dosažitelnosti tabákových směsí, které nejsou nijak denaturovány a jsou distribuovány běžně například jako tabák pro vykuřování skleníků bez toho, aby takový tabák podléhal spotřební dani z důvodů uvedených výše. V této souvislosti je třeba poznamenat, že svým způsobem tedy umožňuje nelegální produkci a nabídku nezdaněných cigaret platná legislativa a eliminace takové produkce a nabídky nezdaněných cigaret se pak děje s problematickou účinností až následně a často se značnou časovou prodlevou v daňovém či trestním řízení s povinností velmi problematicky a obtížně prokázat, že takový tabák byl určen právě pro výrobu cigaret nebo jiných tabákových výrobků.

V mimořádné zprávě britského institutu Oxford Economic Forecasting za rok 2006, týkající se přezkoumání systému spotřební daně se uvádí, že přibližný podíl nezákonného prodeje na trhu tabákových výrobků v nových zemích EU je regulérními výrobci cigaret odhadován na 10% pro Českou republiku, 15% v Lotyšsku, 20% v Polsku, 25% v Estonsku a Maďarsku, 30% na Slovensku, 35% v Litvě.⁸³

Prostor k daňovým únikům vyplývající z rozdílu mezi do volného oběhu propuštěnými tabákovými výrobky a aktuální spotřebou vyplňuje buď legální obcházení zákona ve formě hranice překračujícího prodeje či turistiky, anebo obcházení daňového režimu tabákových výrobků v podobě ilegální produkce tabákových výrobků a jejich umístění na černém trhu či pašování. V každém případě je důsledkem spotřeba ve státě, v němž by jinak bylo na místě splnit povinnost ke spotřební dani z tabákových výrobků.

⁸³ OEF, Oxford Economic Forecasting – skupina ekonomické analýzy, zpráva: Adressing The EU Cigarette Excise Regime Review 2006, Special Report, 2006, str. 10.

Odhaduje se, že celkový daňový únik se týká 13% trhu na území 25 členských států EU, z toho 8-9% tvoří protiprávní daňové úniky. V období let 2002 – 2004 stoupl podíl těchto úniků na trhu v zemích jako jsou Německo, Estonsko, Francie, Litva, Rakousko, Polsko, Slovensko a Maďarsko o významných 5%.⁸⁴

Na tomto stavu se podílí v nových členských státech jako jsou Estonsko, Litva, Polsko, Maďarsko a Slovensko jednak razantní zvýšení daňového zatížení tabákových výrobků a jednak skutečnost společné hranice s třetími zeměmi. Ilegální úniky v těchto zemích jsou daleko zřetelnější než úniky, které je možno hodnotit v souladu s právem. Ilegální úniky v těchto zemích navíc rychle stoupají díky vzrůstajícím cenovým rozdílům u tabákových výrobků mezi novými členskými zeměmi EU a s nimi sousedícími třetími zeměmi, což činí černý trh a pašování velice výnosnými. V situaci, kdy tyto země požívají výhod přechodných období před dosažením minimální specifické sazby daně ve výši 60 EUR na 1000 ks cigaret, lze očekávat vzestup ilegálního obchodu s tabákovými výrobky ještě daleko výraznější.

Přijetí nových členských států do EU v roce 2004 pak vyvolalo stejný trend i v zemích jako jsou Spolková republika Německo, anebo Rakousko. Ve starých členských zemích EU, tzv. EU 15, bylo v roce 2004 zajištěno téměř 5 mld. ks cigaret, což odpovídá 0,94% trhu na území těchto členských států. Pokud podíl ilegálních úniků na trhu dosahuje hodnoty 8 – 9%, pak objem zajištěných cigaret dosahuje téměř 10% celé ilegální produkce a obchodu s cigaretami⁸⁵.

Při hodnocení nejnovějších trendů v této oblasti je třeba zmínit zvyšující se podíl případů nelegální výroby cigaret přímo na území EU, resp. ČR. Pachatelé se zaměřují na výrobu kopií cigaret většinou světových značek. Výroba plagiátů cigaret je realizována manufakturní rukodělnou výrobou nebo na vysokorychlostních výrobních linkách, které jsou velmi dobře ukryté většinou ve starších průmyslových objektech. Kvalita takto vyrobených cigaret je relativně velmi vysoká a na cigaretách nechybějí ani falešné tabákové nálepky

⁸⁴ Studie zur Sammlung und Interpretation von Daten über die Abfertigung von Zigaretten und Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten zum verbrauchssteuerlich freien Verkehr, Schlussbericht vom 27. Dezember 2005, str. 1.

⁸⁵ Studie zur Sammlung und Interpretation von Daten über die Abfertigung von Zigaretten und Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten zum verbrauchssteuerlich freien Verkehr, Schlussbericht vom 27. Dezember 2005, str.17, 18.

neboli tzv. kolky. Podle získaných poznatků je většina této produkce určena pro příhraniční oblasti se SRN a k dalšímu vývozu do zemí EU.

Tato činnost tak nemá povahu pouze „prostého“ zkrácení spotřební daně, nýbrž se jedná současně o padělání ochranných známek a průmyslových vzorů, popř. padělání tabákových nálepek sloužících ke značení tabákových výrobků, které mají prokazovat jejich zdanění.

Obchod s padělanými tabákovými výrobky představuje rapidně rostoucí problém nejen v České republice, ale je i problémem globálním. Poškozuje nejen jednotlivé státy prostřednictvím schodku na daňových příjmech ze spotřebních a dalších nepřímých daní vybíraných v souvislosti s výrobou a prodejem tabákových výrobků, ale také oficiální producenty tabákových výrobků a neposlední řadě rovněž konečné spotřebitele.

Při výzkumu provedeném ve Velké Británii bylo zjištěno, že padělané cigarety obsahují až o 75% více dehtu, o 28% více nikotinu, cca o 63% více oxidu uhelnatého a větší množství těžkých kovů než pravé cigarety na britském trhu. Mnohé z nich byly kontaminovány pískem a jiným obalovým materiálem, například také kousky umělých hmot⁸⁶.

Prognózy v oblasti „tabákové kriminality“ páchané v ČR jsou obdobné jako v ostatních zemích EU. Nadále se bude zvyšovat organizovanost a sofistikovanost pachatelů a se zvyšujícími se sazbami spotřebních daní dojde k dalšímu nárůstu trestné činnosti páchané především v této vysoce zdanitelné komoditě. Tím stoupne atraktivita padělaných a nelegálně vyráběných cigaret, neboť oproti cigaretám originálních výrobců, budou tyto cigarety cenově ještě dostupnější. Tento vývoj je vysoce pravděpodobný s přihlédnutím k trvale se zvyšujícím sazbám spotřební daně na tabákové výrobky a jejich zásadnímu vlivu na prodejní cenu tabákových výrobků. Tento trend bude i nadále stimulovat trvalou poptávku po nelegálně vyráběných cigaretách přesto, že tyto cigarety kvalitativně nedosahují úrovně tabákových výrobků produkovaných originálními výrobci.

⁸⁶ Generální ředitelství cel ČR, zprac. Ing. Vladimír Kubánek, Tabák (pěstování, výrobky, legislativa), Praha 2005, kapitola 1.0, str.3.

Spotřební daň z tabákových výrobků tak i nadále bude institutem, který je na jednu stranu významným zdrojem státního rozpočtu, který vykazuje mimořádnou stabilitu a úroveň výnosů a význam této dávky je o to zásadnější, že se jedná o daň, která je dlouhodobě a detailně reglementována na úrovni EU a její aplikace členskými státy je systematicky sledována.

Na druhou stranu se jedná o daň systematicky a stále intenzivněji napadanou vysoce organizovanými subjekty. Výhled v tomto směru není nijak optimistický. Je očekáván příliv padělaných cigaret ze zámožných zemí jako je Čína, což je pro členské státy EU znepokojující, neboť to bude působit na schopnost získávat příjmy státního rozpočtu a tento jev bude současně podkopávat zdravotní politiku těchto států⁸⁷. To je trend, který se v plném rozsahu týká i České republiky a který bude negativně ovlivňovat odolnost spotřební daně na tabákové výrobky proti delikvenci a bude klást důraz na schopnost jejich kompetentních orgánů i nadále intenzivně a systematicky útoky proti spotřební dani na tabákové výrobky odhalovat a postihovat. Půjde totiž rovněž o to, že úroveň padělků se neustále zvyšuje a bude zvyšovat a ty se stanou, stejně jako v případě jiných artiklů ještě nebezpečnějšími padělkami. To bude nesporně v nejbližší budoucnosti vyžadovat zcela nové legislativní přístupy, které postup a příslušnost kompetentních státních orgánů a zejména orgánů celní správy a dalších orgánů činných v trestním a daňovém řízení zefektivní a zjednoduší. Tento vývoj je nutno pozorně sledovat a zejména jej nepodceňovat, například ve prospěch lokálních politických zájmů, které se často protichůdně střetávají nejen na úrovni EU, ale především na úrovni vnitrostátní.

Mám za to, že z hlediska ČR i EU se jedná o záležitost v podstatě existenční povahy, která představuje nejen problém právní, ale také je otázkou vhodného postupu v oblasti ochrany zdraví obyvatelstva a nakonec také významnou záležitostí politickou, do níž se promítá nutnost modifikace vztahu EU ke třetím zemím, patřícím k významným pěstitelům a zpracovatelům tabáku a producentům tabákových výrobků a vyváženosti obchodních vztahů s těmito zeměmi.

⁸⁷ Studie zur Sammlung und Interpretation von Daten über die Abfertigung von Zigaretten und Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten zum verbrauchssteuerlich freien Verkehr, Schlussbericht vom 27. Dezember 2005, str. 18.

Použité prameny:

publikace:

- Bakeš, M. a kol., Finanční právo (4.vydání), C.H. Beck Praha 2006,
Fiedler, M., Daň z přidané hodnoty, daně spotřební s výkladem a příklady, ZC Univers, Praha 1993,
Kobík, J., Správa daní a poplatků s komentářem od 1.1.2007, ANAG, Olomouc 2007,
Kubánek, V., Generální ředitelství cel ČR, Tabák (pěstování, výrobky, legislativa), Praha 2005,
Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, ASPI Publishing, Praha 2006, též Eurolex Bohemia, Praha 2000,
Marková, H., Rozpočtové právo, C.H. Beck, Praha 2001,
Marková, H., Boháč, R., Rozpočtové právo, C.H. Beck Praha 2007,
Peková, J., Pilný, J., Jetmar, M., Veřejná daňová správa a finance veřejného sektoru, ASPI Publishing 2005,
Protivinský, M., Vybrané kapitoly finančního práva, Trivis Praha, 1998,
Rendulová, E., Leks, J., DPH, spotřební daně, Computer Press, Brno 2003,
Smith, A.: Pojednání o podstatě a původu bohatství národů, SNPL Praha 1958, díl II.,
Stanislav, J., Tajemství doutníku, Brno 1999,
Široký, J.: Daňové teorie s praktickou aplikací, C.H. Beck Praha 2003,
Turek, K., Daň z přidané hodnoty-spotřební daně, VI. díl, Prospektrum Praha, 1994,
Vančurová, A. a kol., Daňový systém ČR (8.vydání), VOX 2006,

články:

- Bluma, A., Lehký topný tabák, Ekonom č. 14/2005,
Boháč, R., Daňové a finanční právo, Daně a finance č. 3/2006,
Boněk, V., K historii daňových reforem v českých zemích, Daně a finance č. 11/2007,
Cooper, A., Adressing the EU Cigarette Excise Regime Review 2006, Special Report by Oxford Economic Forecasting, September 2006,
Čermáková, H., Šimšová, L., Vývoj inkasa a sazeb spotřebních daní v České republice a Evropské unii, Daně a právo v praxi č. 12/2005,
Fojtík, P., Z historie - Když se zastavovalo v městištích, DP kontakt č. 8/2004,
Gola, P., Zdanění alkoholu a cigaret v EU, Daně a finance č. 12/2007,

Nerudová, N., Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii, Daně a právo v praxi č. 7/2005,

Nesnidal, P., Spotřební daně v České republice, Daně a finance č. 11/2006,

Pelka, M., Zdanění elektřiny v právu Společenství, Daně a právo v praxi č. 8/2006,

Zůnová, L., Přímý účinek šesté směrnice, Daně a právo v praxi č. 5/2005,

ostatní písemné prameny:

Úřední věstník Evropské unie

vybrané právní předpisy České republiky, Slovenské republiky, SRN,

internetové adresy:

internet Bundesministerium der Justiz, SRN, www.bmj.bund.de, www.gesetze-im-internet.de,

internet ČSÚ, <http://vdb.czso.cz>,

internet EU, <http://eur-lex.europa.eu/JURISIndex.do>,

internetEU,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/gen_overview/index_de.htm

internet Iura Edition, www.zbierka.sk,

internet Ministerstva financí ČR, <http://mfcf.cz>,

internet Nejvyššího správního soudu ČR, www.nssoud.cz,

internet Iura Edition, www.zbierka.sk,

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
1	200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů	příslušný správní orgán	ukladatel	Je-li ukladatel správním orgánem	Není-li může dle § 106 odst. 1 spr. řádu požádat CÚ. Obec může požádat vždy (§106 odst. 2 spr. řádu)
2	337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ZSDP)	správce daně	ukladatel	ukladatel	bez asistence CÚ (§§ 25, 37, 73)
3	13/1993 Sb. Celní zákon, ve znění pozdějších předpisů	správce cla a daně	CÚ	CÚ	§ 295, 299
4	185/2004 Sb., o Celní správě ČR, ve znění pozdějších předpisů	CÚ	CÚ	CÚ	§ 5 odst. 3 písm.r)
5	191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů	správce cla a daně		správce cla a daně	§ 2 odst.4
6	500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů	příslušný správní orgán	ukladatel	Je-li ukladatel exekučním správním orgánem	Není-li může dle § 106 odst. 1 spr. řádu požádat CÚ. Obec může požádat vždy (§106 odst. 2 spr. řádu)
7	531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů	správce daně	ukladatel	ukladatel	§ 1 odst. 1 písm. e, f)
8	182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů	soud	soud	soud	§ 81
9	64/1986 Sb., o České obchodní inspekci, ve znění pozdějších předpisů	COI	ukl.	CÚ	CÚ - §12
10	49/1997 Sb., o civilním letectví a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů	MDS Úřad Policie ČR	ukl. ukl. ukl.	CÚ CÚ CÚ	§ 94
11	62/1988 Sb., o geologických pracích, ve znění pozdějších předpisů	MŽP	nestanov. CÚ	CÚ	CÚ - § 20
12	505/1990 Sb., o metrologii, ve znění pozdějších předpisů	UTNMSZ SÚJB	CÚ	CÚ	CÚ - § 23

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
13	282/1991 Sb., o České inspekci životního prostředí a její působnosti v ochraně lesa, ve znění pozdějších zákonů	ČIŽP lesní stráž	CÚ CÚ neuvad.	CÚ CÚ neuvad.	
14	455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších zákonů do 30.6.2008 je ukládajícím CÚ - v následující úpravě se CÚ nevyskytuje	ŽÚ CÚ FÚ	ukl. ukl. ukl.	ukl. ukl. ukl.	§ 63a 61 § 65
15	552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších zákonů	ministerstva, správní orgán státní správy obec	ukl. ukl.	CÚ CÚ	§ 11, 19
16	21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších zákonů	ČNB	CÚ neuvad	CÚ	§ 26 a 236b
17	114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění pozdějších předpisů	ČIŽP správy NP úřad voj. újezdu KÚ, stráž přírody ORP	ukl. ukl. ukl. ukl. ukl.	CÚ CÚ CÚ ukl. ukl.	CÚ - § 88a § 87, 88
18	229/1992 Sb., o komoditních burzách, ve znění pozdějších předpisů	MZ burzovní komisaf	CÚ	CÚ	CÚ - § 36
19	334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění pozdějších předpisů	MŽP Spr.NP KÚ ORP pověřené obce MO	CÚ CÚ CÚ CÚ CÚ CÚ	CÚ CÚ CÚ CÚ CÚ CÚ	odvody a penále z nich vyměřené § 11,12 pokuty § 20, CÚ - § 12, 20
20	344/1992 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů	katastrální úřad	neuvad. CÚ	neuvad. CÚ	§ 25
21	539/1992 Sb., o puncovníctví a zkušeni drahých kovů, ve znění pozdějších předpisů	puncovní úřad	neuvad. CÚ	neuvad. CÚ	§ 45
22	634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů	COI ČZPI HS veterinární správa CÚ obecní ŽÚ	ukl. ukl. ukl. ukl. ukl. ukl.	CÚ CÚ CÚ CÚ CÚ ukl.	CÚ - § 24

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
23	97/1993 Sb., o působnosti Správy státních hmotných rezerv, ve znění pozdějších předpisů	Správa	neuveďeno CÚ	neuveďeno CÚ	
24	111/1994 Sb., o silniční dopravě, ve znění pozdějších předpisů	MDS dopravní úřad celní úřad	neuveďen neuveďen CÚ kauce podle z.č. 337/1999	neuveďen neuveďen CÚ kauce podle z.č. 337/1999	kauce vybírá Policie ČR a CÚ dle 35b) CÚ § 38
25	200/1994 Sb., o zeměměřičství a o změně a doplnění některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů	Zeměměřičský úřad zeměměřičský úřad Inspektorát	CÚ CÚ	CÚ CÚ	§ 17c
26	87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech, ve znění pozdějších předpisů	ČNB	CÚ neuveďeno	CÚ neuveďeno	§ 27d)
27	89/1995 Sb. státní statistické služby ve znění pozdějších předpisů	orgán státní statistické služby	CÚ	CÚ	§ 26a
28	219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů	MF ČNB	MF ČNB	CÚ CÚ	CÚ - § 24
29	289/1995 Sb., o lesích, ve znění pozdějších předpisů	MZ ČiŽP kraje ORP CÚ Vojenský lesní úřad	CÚ CÚ CÚ CÚ CÚ CÚ	CÚ CÚ CÚ CÚ CÚ	poplatky § 17, 18 CÚ - § 17, 18
30	61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, ve znění pozdějších předpisů	MF CÚ	neuveďeno. CÚ	neuveďeno. CÚ	zjistí-li MF skutečnosti, které jsou významné pro správu daní a cel informuje o těchto zjištěních příslušné FR nebo GRČ CÚ - § 10

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
31	91/1996 Sb., o krmivech, ve znění pozdějších předpisů	UKZÚZ	UKZÚZ	CÚ	CÚ - § 19
32	97/1996 Sb., o ochraně chmele, ve znění pozdějších předpisů	UKZÚZ	UKZÚZ	CÚ	CÚ - § 8
33	13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů	Služební spr. úřad celní úřad	ukl. ukl.	ukl. ukl.	§ 40 - 43
34	19/1997 Sb., o některých opatřeních souvisejících se zákazem chemických zbraní a o změně a doplnění zákona č.50/1976, ve znění pozdějších předpisů	SÚJB	ukl.	CÚ podle č.337/1992 Sb.	
35	49/1997 Sb., o civilním letectví a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů	MDS Letecký civilní úřad	ukl. ukl.	CÚ CÚ	§ 94
36	61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zák.č.455/1991 Sb. (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů a zákona ČNR č.587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů	SZPI CÚ	ukládající ukl.	CÚ ukl.	§ 17 odst. 1 písm. f) a g) § 17a odst. 1 písm. g) a h)
37	110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích, ve znění pozdějších předpisů	HS veterinární správa SZPI UKZÚZ	neuveďeno neuveďeno neuveďeno neuveďeno CÚ ukl.	neuveďeno neuveďeno neuveďeno neuveďeno CÚ CÚ CÚ	CÚ - § 17 § 16 § 16
38	252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů	UKZÚZ, § 5, odst. 8 MZ ORP	ukl. MZ ORP	CÚ CÚ ORP	§ 5, odst. 4, 7 zák. č. 128/2003 Sb. - pokud neukládá zvláštní zákon jinak

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
39	156/1998 Sb., o hnojivech, pomocných půdních látkách, pomocných rostlinných přípravcích a substrátech a agrochemickém zkoušení zemědělských půd, ve znění pozdějších předpisů	UKZUZ	UKZUZ	CU	CU - § 14c
40	166/1999 Sb., o veterinární péči, ve znění pozdějších předpisů	Krajská veterinární správa ÚKVBL veterinární inspektoři	ukl. ukl. ukl.	CU CÚ CÚ	§ 71,72,73,74 Veterinární inspekce - blokové pokuty
41	167/1998 Sb., o návykových látkách a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů	KÚ MZdr. CÚ	ukl. ukl. ukl. ukl.	ukl. ukl. ukl.	§ 40
42	168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem motorového vozidla, ve znění pozdějších předpisů	Policie ČR nehod bloky	ukl.	CU	v ostatních případech vybírá a vymáhá orgán, který pokutu uložil
43	169/1999 Sb., o výkonu trestu odnětí svobody a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů	Vězeňská služba	nestanoven	nestanoven o	kázeňské tresty pokuty do 1000,-Kč § 46, § 76
44	189/1999 Sb., o nouzových zásobách ropy, o řešení stavů ropné nouze a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o nouzových zásobách ropy), ve znění pozdějších předpisů	PČR ČOI Dražní úřad Úřad pro civilní letectví	ukl. ukl. ukl. ukl.	CU ukl. ukl. ukl.	§ 10 odst 1a
45	191/1999 Sb., o opatření týkajících se dovozu, vývozu a zpětného vývozu zboží porušujícího některá práva duševního vlastnictví a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů	CU	CU	CU	přestupky § 23, 24

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
46	325/1999 Sb., o azylu, ve znění pozdějších předpisů	MZV	CU	CU	CU - 93a
47	326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, ve znění pozdějších předpisů	Policie ČR	ukl.	CU	CU - § 156, 157b
48	329/1999 Sb., o cestovních dokladech a o změně zákona č. 283/1991 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů,	Policie ČR ÚPOOÚ	ukl. ukt.	CU CÚ	§ 34 a,b
49	359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí, ve znění pozdějších předpisů	orgány sociálně právní ochrany dětí	ukl.	CU	§ 591
50	29/2000 Sb. o poštovních službách ve znění pozdějších předpisů	Úřad pro ochranu informací	Úřad	CU	CU - § 37b
51	99/2000 Sb., o zákazu dodávek pro jadernou elektrárnu Búšehr, ve znění pozdějších předpisů	MF	CU	CU	§ 2
52	101/2000 Sb. o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů	ÚOOÚ	ukl.	CU	CU - § 46
53	133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech, ve znění pozdějších předpisů	ÚOOÚ ORP	ukl. ukl.	CU ukl.	CU - § 17e
54	154/2000 Sb., o šlechtění, plemenitbě a evidenci hospodářských zvířat, ve znění pozdějších předpisů	ČPI Orgány veterinárního dozoru	CU CÚ	CU CÚ	CU - § 26, 28
55	156/2000 Sb., o ověřování střelných zbraní a střelivu, ve znění pozdějších předpisů	ČUZZS	CU	CU	CU - § 22
56	227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů	ÚOOÚ	CU	CU	CU - § 19
57	241/2000 Sb., o hospodářských opatřeních pro krizové stavy, ve znění pozdějších předpisů	SSHR Ústřední správní úřad KÚ	CU CÚ KÚ	CU CÚ KÚ	poplatek CU - § 26

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
58	258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, ve znění pozdějších předpisů	Min.zdrav krajské hygienické stanice MO MV	ukl. ukl. ukl. ukl.	CÚ CÚ CÚ CÚ	CÚ - § 93
59	307/2000 Sb., o zemědělských skladových listech a zemědělských veřejných skladech, ve znění pozdějších předpisů	MZ	CÚ	CÚ	CÚ - § 28
60	309/2000 Sb., o obranné standardizaci, katalogizaci a státním ověřování jakosti výrobků a služeb určených k zajištění obrany státu a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů	Úřad pro ověřování jakosti	CÚ	CÚ	náhrada za ověřování jakosti § 23
61	365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy, ve znění pozdějších předpisů	Ministerstvo	ukl.	CÚ	CÚ - § 7a
62	408/2000 Sb., o ochraně práv k odrůdám rostlin, ve znění pozdějších předpisů	ÚKZÚZ	ukl.	CÚ	CÚ - § 22, 22a
63	56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů	CÚ	CÚ	CÚ	§ 84
64	102/2001 Sb., o obecné bezpečnosti výrobků a o změně některých zákonů (zákon o obecné bezpečnosti výrobků), ve znění pozdějších předpisů	MPO orgány dozoru CÚ	CÚ CÚ CÚ	CÚ CÚ CÚ	§ 8
65	164/2001 Sb., o přírodních léčivých zdrojích zdrojích přírodních minerálních vod, přírodních léčebných lázních a lázeňských místech, ve znění pozdějších předpisů	Min. zdravotnictví	CÚ	CÚ	poplatky - § 20 CÚ - § 11, 16, 20,

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
66	185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů	CÚ provozovatel skládky SFŽP Inspekce ŽP ORP ORP (obcí) obec	provozovatel skládky ukl. ukl. ukl. ukl.	CÚ CÚ CÚ ukl. ukl. ukl.	vydává provozovateli skládky potvrzení o bezdlužnosti a o zřízení zvl. účtu na fin. rezervu pro rekultivaci penále ve výši 0,5promile ze zadržené částky denně poplatky - § 45, 46, 47 pokuty - § 66, 67, 68
67	231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů	Rada pro rozhlasové a televizní vysílání	CÚ	CÚ	§ 61
68	254/2001 Sb., o vodách, ve znění pozdějších předpisů	ČiŽP ČiŽP ČiŽP ČiŽP	CÚ CÚ CÚ CÚ	CÚ CÚ CÚ CÚ	poplatky za odběr podzemních vod § 88-89 poplatky za vypouštění odpadních vod § 90-99 CÚ - § 88, 93, 94, 96, 99, pokuty § 122 pokuty §§ 117,118,119,120
69	449/2001 Sb., o myslivosti, ve znění pozdějších předpisů	KÚ Magistrát hl.m.Prahy ORP	CÚ CÚ CÚ	CÚ CÚ CÚ	CÚ - § 64
70	477/2001 Sb., o obalech, ve znění pozdějších předpisů	SFŽP Min. zdravot. ČOI SZPI St.ústav pro kontrolu léčiv st. Ústav pro kontrolu vet.biopreparátů a léčiv ČiŽP	ukl. ukl. ukl. ukl. ukl. ukl. ukl.	ukl. CÚ CÚ CÚ CÚ CÚ CÚ	jen poplatky CÚ - § 46
71	76/2002 Sb., o integrované prevenci a omezování znečištění, integrovaném registru znečišťování a integrovaném systému plnění ohlašovacích povinností v oblasti životního prostředí ve znění pozdějších předpisů, naposledy zákona č. 25/2008 Sb.	ČiŽP krajský hygienik kraj ČiŽP	CÚ CÚ ukl. CÚ	CÚ CÚ ukl. CÚ	CÚ - § 40, 41 § 6

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
72	86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů	KÚ ORP obce (malé zdroje) ČIŽP KÚ ORP CÚ	CÚ CÚ ukl. CÚ ukl. ukl. CÚ	CÚ CÚ ukl. CÚ ukl. ukl. CÚ	poplatky - §19, 20, 21, 22, pokuty - §40 CÚ - § 19, 21, 22, 40,
73	109/2002 Sb., o výkonu ústavní výchovy nebo ochranné výchovy ve školských zařízeních a o preventivní výchovné péči ve školských zařízeních a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů	MSMTV podle č.337/1992 Sb.	CÚ neuvečeno	CÚ neuvečeno	§ 35
74	119/2002 Sb., o střelných zbraních a střelivu, ve znění pozdějších předpisů	MV Policie ČR ČÚZZS	ukl. ukl. ukl.	CÚ CÚ CÚ	CÚ - § 76
75	120/2002 Sb., o podmínkách uvádění biocidních přípravků a účinných látek na trh a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů	okresní hygienik krajský hygienik městský hygienik ČIŽP CÚ	ukl. ukl. ukl. ukl. CÚ	ukl. ukl. ukl. ukl. CÚ	účin. Od 1.1.2003 § 33
76	146/2002 Sb., o Státní zemědělské a potravinářské inspekci ve znění pozdějších předpisů	inspektorát inspektor	ukl.	CÚ	blok.pokuty CÚ - § 11
77	148/2003 Sb., o konzervaci a využívání genetických zdrojů rostlin a mikroorganismů významných pro výživu a zemědělství, ve znění pozdějších předpisů	MZ	ukl.	CÚ	CÚ - § 23
78	149/2003 Sb., o uvádění do oběhu reprodukčního materiálu lesních dřevin lesnický významných druhů a umělých kříženců, určeného k obnově lesa a k zalesňování, ve znění pozdějších předpisů	MZ ČIŽP ORP KÚ	ukl. ukl. ukl.	CÚ CÚ CÚ	CÚ - § 35

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
79	219/2003 Sb., o uvádění do oběhu osiva a sadby pěstovaných rostlin, ve znění pozdějších předpisů	UKZÚZ	ukl.	CÚ	CÚ - § 38c
80	353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů	CÚ FÚ, ČOI SZPI, ŽÚ	ukl. ukl. ukl.	CÚ CÚ CÚ	nejde o dělenou správu
81	356/2003 Sb., o chemických látkách a chem.přípravcích, ve znění pozdějších předpisů	ČÍZP HS KÚ	CÚ CÚ KÚ	CÚ CÚ KÚ	CÚ - 39a
82	440/2003 Sb., o nakládání se surovými diamanty, o podmínkách jejich dovozu, vývozu a tranzitu a o změně některých zákonů ve znění pozdějších předpisů	GRC	CÚ	CÚ	§ 33
83	99/2004 Sb., o rybníkářství, výkonu rybářského práva, rybářské strážní, ochraně mořských rybolovných zdrojů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů	ORP (rybářská stráž) KÚ MŽP MO MZ	ukl. ukl. ukl. ukl.	CÚ ukl. CÚ CÚ CÚ	CÚ - § 31
84	100/2004 Sb., o ochraně druhů volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin regulování obchodu s nimi a dalších opatřeních k ochraně těchto druhů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů	ČÍZP	ČÍZP	CÚ	CÚ - § 31,32
85	321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů	ČÍZP ÚKZÚZ	ukl. ukl.	CÚ CÚ	CÚ - § 40
86	326/2004 Sb., o rostlinolékařské péči a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů	RS ORP	ukl. ukl.	CÚ ukl.	CÚ - § 78
87	254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů	FÚ CÚ	není uvedeno FÚ CÚ	není uvedeno FÚ CÚ	§ 5,6 (dle celního zákona)

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
88	435/2004 Sb., o zaměstnanosti a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů	Úřad práce Úřad práce	Úřad CÚ	CU CÚ	CU - § 82, 141, vymáhá odvody a pokuty
89	480/2004 Sb., o některých službách informační společnosti a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů	ÚOOÚ profesní komory	ukl. ukl.	CÚ CÚ	CÚ - § 12
90	499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů	Národní archiv Státní oblastní archiv	CU CÚ	CÚ CÚ	CU - § 76
91	695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů	MŽP ČIŽP	CÚ	CÚ	§ 19
92	251/2005 Sb., o inspekci práce, ve znění pozdějších předpisů	Státní úřad inspekce práce Inspektoráty práce	CU CÚ	CU CÚ	§ 37
93	377/2005 Sb., o finančních konglomerátech, ve znění pozdějších předpisů	koordinátor	CÚ	CÚ	§ 31
94	379/2005 Sb., o opatřeních k ochraně před škodami působenými tabákovými výrobky, alkoholem a jinými návykovými látkami a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů	ČOI hygiena SZPI ORP	ukl. ukl. ukl. ukl.	CÚ CÚ CÚ ukl.	§ 24
95	412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů	ÚOOÚ	ukl.	CÚ	§ 156

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

	zákon č.	peněžité plnění ukládá	peněžité plnění vybírá	peněžité plnění vymáhá	poznámky
96	59/2006 Sb., o prevenci závažných havárií způsobených vybranými nebezpečnými chem. látkami nebo chemickými přípravky a o změně zákona č.258/2000 Sb. o ochraně veřejného zdraví	KU ČiŽP	ukl. ukl.	ukl. CÚ	§ 38
97	69/2006 Sb., o provádění mezinárodních sankcí, ve znění pozdějších předpisů	Ministerstva	CU	CU	pokuty vybírá a vymáhá obecný správce daně místně příslušný podle zvláštního právního předpisu § 20, 21
98	245/2006 Sb., o veřejných neziskových ústavních zdravotnických zařízeních a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů	MZdr.	CU	CU	§ 39
99	310/2006 Sb., o nakládání s některými věcmi využitelnými k obranným a bezpečnostním účelům na území České republiky a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů	MV MO Policie ČR	ukl. ukl. ukl.	CU CU CU	§ 18
100	311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů	inspektorát ČOI MPO Policie ČR	 ukl. ukl. ukl.	 CÚ CÚ CÚ	§ 10
101	378/2007 Sb., o léčivech a o změnách některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů	SÚKL	CU	CU	§ 109
102	zák. č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších změn a doplnění, naposledy ve znění zák. č. 180/2007 Sb. o změně některých zákonů				§ 3a) správa poplatku za nedodání povinného minimálního podílu biopaliv v PHM.

Právní úprava výkonu tzv. dělené správy celními úřady

Vysvětlivky ke zkratkám:	
CÚ	Celní úřad
ČIŽP	Česká inspekce životního prostředí
ČIŽP	Česká inspekce životního prostředí
ČNB	Česká národní banka
ČOI	Česká obchodní inspekce
ČPI	Česká plemenářská inspekce
ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚZZS	Český úřad pro zkoušení zbraní a střeliva
FÚ	Finanční úřady
HS	Hygienické stanice
KÚ	Krajský úřad
MDS	Ministerstvo dopravy a spojů
MF	Ministerstvo financí
MK	Ministerstvo kultury
MO	Ministerstvo obrany
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
MV	Ministerstvo vnitra
MZ	Ministerstvo zemědělství
MZdr.	Ministerstvo zdravotnictví
MZV	Ministerstvo zahraničních věcí
MŽP	Ministerstvo životního prostředí
NBÚ	Národní bezpečnostní úřad
NP	Správa národního parku
ORP	Obec s rozšířenou působností
Rada ČR	Rada pro rozhlasové a televizní vysílání
RS	Rostlinolékařská správa
SFŽP	Státní fond životního prostředí
SR	Státní rozpočet
SSHR	Správa státních hmotných rezerv
SÚJB	Státní úřad pro jadernou bezpečnost
SÚKL	Státní úřad pro kontrolu léčiv
SZPI	Státní zemědělská a potravinářská inspekce
ukl.	Ukladatel
UKZÚZ	Ústřední kontrolní a zkušební ústav
ÚOOÚ	Úřad pro ochranu osobních údajů
ÚTMNSZ	Úřad pro technickou normalizaci, metrologii a
ŽP	Životní prostředí
ŽÚ	živnostenské úřady