



Kontrolní závěr z kontrolní akce

14/28

Správa spotřebních daní z lihu a tabáku a příjmů z prodeje kontrolních pásek a tabákových nálepek, včetně hospodaření s těmito ceninami

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2014 pod číslem 14/28. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Antonín Macháček.

Cílem kontroly bylo prověřit postup celních orgánů při správě spotřebních daní z lihu a tabáku a při výběru příjmů z prodeje kontrolních pásek a tabákových nálepek, včetně hospodaření s těmito ceninami.

Kontrolované osoby:

Generální ředitelství cel, Celní úřad pro Jihomoravský kraj, Celní úřad pro Moravskoslezský kraj, Celní úřad pro Olomoucký kraj, Celní úřad pro Pardubický kraj, Celní úřad pro Plzeňský kraj, Celní úřad pro Středočeský kraj, Celní úřad pro Zlínský kraj.

Kontrola byla prováděna u kontrolovaných osob od září 2014 do května 2015. Kontrolováno bylo období let 2011 až 2014, v případě věcných souvislostí i období předcházející nebo následující.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které podaly Generální ředitelství cel, Celní úřad pro Moravskoslezský kraj a Celní úřad pro Středočeský kraj, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námitkách. Odvolání, která proti rozhodnutím o námitkách podaly Generální ředitelství cel, Celní úřad pro Moravskoslezský kraj a Celní úřad pro Středočeský kraj, byla vypořádána usneseními Kolegia NKÚ.

Kolegium NKÚ na svém XII. jednání, které se konalo dne 31. srpna 2015,

schválilo usnesením č. 5/XII/2015

kontrolní závěr v tomto znění:

I. Úvod a základní právní předpisy

Celní orgány vykonávají komplexní správu spotřebních daní (dále také „SPD“) od roku 2004. Celní správu ČR (dále také „CS ČR“) tvoří Generální ředitelství cel a celní úřady.

Generální ředitelství cel (dále také „GŘC“) je podle zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, správní úřad pro oblast celnictví s celostátní působností. Je podřízeno Ministerstvu financí.

GŘC mj.:

- vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného celním úřadům,
- plní funkci centrální analytické jednotky pro účely analýzy rizik,
- podílí se na přípravě návrhů právních předpisů,
- zabezpečuje analytické a koncepční úkoly.

Celní úřady (dále také „CÚ“) vykonávají správu SPD podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a dalších souvisejících právních předpisů. Kontrolou nakládání s tabákovými nálepkami a jejich prodejem byl do 31. 12. 2012 pověřen CÚ Kolín, od 1. 1. 2013 vykonává tuto činnost CÚ pro Středočeský kraj.

Zákonem č. 17/2012 Sb. s účinností od 1. 1. 2013 došlo ke zrušení zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě ČR. V době účinnosti zrušeného zákona měla Celní správa ČR třístupňovou strukturu, která zahrnovala GŘC, celní ředitelství a CÚ. Uspořádání celních orgánů v oblasti správy SPD před organizační změnou a po ní je uvedeno v příloze č. 1.

Základní právní předpisy:

- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu),
- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole),
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, (dále také „zákon o SPD“),
- zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu,
- vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících, (dále také „vyhláška o kontrole výroby lihu“),
- zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 334/2013 Sb., k provedení některých ustanovení zákona o povinném značení lihu,
- zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon),
- zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, (dále také „zákon o majetku státu“).

Pozn.: Všechny právní předpisy uváděné v tomto kontrolním závěru jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

II. Shrnutí a vyhodnocení

1. Cíl správy SPD z lihu správně zjistit a stanovit daň nebyl dlouhodobě dosahován. Dle propočtů GŘC docházelo ročně ke snižování inkasa SPD z lihu o cca 1–2¹ mld. Kč.
 - a) Celní orgány nezajistily, aby informační systémy a evidence vedené v souvislosti se správou SPD z lihu poskytovaly včas komplexní informace pro efektivní kontrolu daňových subjektů.
 - b) Kontrolní pásky nebyly a ani po zavedení nového vzoru nejsou plnohodnotným nástrojem pro kontrolu nakládání s lihem ve spotřebitelském balení a zabezpečení prodeje kvalitního nezávadného lihu. Kontrolní pásky, které daňové subjekty vykazovaly jako zničené nebo ztracené, jsou rizikové a mohou být zneužity.
 - c) Právní úprava lhůt při dopravě vybraných výrobků znemožňuje CÚ efektivní a účelnou kontrolu.
 - d) GŘC nezajistilo přiměřenou kontrolu denaturace lihu a CÚ ji nevykonávaly dostatečně.
 - e) Plošné zavedení povinnosti vybavit místa značení lihovin sledovacím zařízením nepřineslo očekávaný efekt pro správu SPD z lihu.
 - f) Zařazením prodeje lihu mezi koncesované živnosti nedošlo k zefektivnění správy SPD z lihu. V době kontroly NKÚ neměly CÚ komplexní přehled o prodejních místech lihovin. Z důvodu absence údajů o počtu provozoven v působnosti jednotlivých CÚ nelze vyhodnotit dostatečnost vyhledávací činnosti.
 - g) Kontrolované CÚ neprováděly dostatečně kontrolu všech podmínek pro přiznání snížené sazby SPD z lihu při pěstitelském pálení.
 - h) Tři kontrolované CÚ, které spravovaly SPD z lihu u daňových subjektů zapojených do lihové a metanolové kauzy², nevyužily dostatečně zákonná oprávnění.
2. Právní úprava distribuce tabákových výrobků při změně sazby daně byla nekoncepční až do novely zákona o SPD účinné od 1. 12. 2014. Předchozí právní úprava umožňovala předzásobení tabákovými výrobky se „starou“ sazbou SPD, čímž došlo v letech 2012–2014 ke snížení očekávaných příjmů státního rozpočtu celkem o cca 1,4³ mld. Kč.

Pověřený CÚ nezajistil kontrolu nakládání s tabákovými nálepkami ani uplatnění správné sazby SPD při její změně.
3. GŘC až do roku 2014 nezavedlo dostatečně účinný vnitřní kontrolní systém pro oblast správy SPD z lihu a tabáku.
4. U Celní správy ČR došlo mezi roky 2004 a 2014 k poklesu počtu pracovníků při souběžném nárůstu kompetencí a vykonávaných činností.

¹ V závislosti na způsobu výpočtu (zdroj: analytické produkty GŘC).

² Jedná se o kauzu rozsáhlého krácení daně a prodeje lihovin obsahujících metanol, jednotlivé případy byly odhaleny v druhé polovině roku 2012 a v roce 2013.

³ Kvalifikovaný odhad NKÚ – výpočet viz příloha č. 3.

III. Podrobné informace ke zjištěným skutečnostem

1. Správa SPD z lihu

Tabulka č. 1 – Statistika správy SPD z lihu

	2011	2012	2013	2014
Počet subjektů podávajících DAP**	1 233	1 573	1 259	1 337
Počet subjektů pěstitelského pálení	471	479	487	464*
<i>z toho: počet subjektů do 9,9 hl etanolu</i>	74	67	62	118*
Počet podaných DAP	6 275	7 077	6 547	6 173
Počet daňových kontrol	54	47	36	47
<i>z toho počet zjištění</i>	23	14	17	22
<i>nález v Kč</i>	0	1 011 449	495 386	9 099 352
Počet místních šetření	9 302	13 240	10 178	9 811
<i>z toho počet zjištění</i>	405	490	523	740
Počet odebraných kontrolních pásek	101 027 000	118 688 500	118 606 500	110 752 000
Příjmy netto v tis. Kč (vnitrostátní + dovoz)	6 765 813,8	6 509 270,4	6 378 918,9	6 753 398,9

Zdroj: GŘC.

* Stav k 31. 10. 2014.

** DAP = daňové přiznání.

Základní sazba spotřební daně z lihu činila v kontrolovaném období 285 Kč/l etanolu, snížená sazba daně (pro pěstitelské pálení) činila 143 Kč/l etanolu do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období⁴. Po vypuknutí metanolové a lihové kauzy došlo ke zvýšení efektivity kontrolní činnosti, viz tabulka č. 1.

a) Evidence a informační systémy

Daňové subjekty vedou ze zákona o SPD a zákona o povinném značení lihu tři evidence o výrobě a nakládání s lihem a kontrolními páskami, avšak údaje z nich daňové subjekty neposkytovaly CÚ v takové podobě, v takovém rozsahu a v takovém okamžiku, aby bylo možné provádět dostatečnou kontrolu správnosti údajů v daňových přiznáních, kontrolu výše zajištění daně a kontrolu pravosti dokladů při dopravě a distribuci lihu. Důsledkem byla nedostatečná kontrola a dohled CÚ nad nakládáním s lihem, neefektivní výkon kontroly u daňových subjektů a riziko nedostatečného zajištění daně.

Celní orgány⁵ byly oprávněny nastavit rozsah vedení evidence a způsob předávání údajů daňovými subjekty, svého oprávnění ale nevyužívaly v plné míře. NKÚ zjistil, že i v případech, kdy celní orgány tyto povinnosti stanovily, nebylo ze strany CÚ jejich plnění důsledně kontrolováno a vymáháno. GŘC neiniciovalo celní ředitelství a CÚ k uložení povinnosti daňovým subjektům ohledně vedení a předávání evidencí celním orgánům a požadavky na

⁴ Ustanovení § 70 zákona o SPD a § 2 odst. 1 písm. o) a § 4 zákona o lihu.

⁵ CÚ nebo do 31. 12. 2012 celní ředitelství, ustanovení § 20, resp. § 22, či § 37 odst. 3 zákona o SPD a § 97 daňového řádu.

strukturu a formát vedení evidence zveřejnilo až po novele zákona o SPD účinné od 1. 1. 2015⁶.

GŘC provozuje řadu informačních systémů (dále také „IS“), avšak daňové subjekty jsou v nich vedeny pod různými identifikátory, což značně ztěžuje jejich identifikaci. GŘC neupravilo ani popisy databází a číselníky s ohledem na hodnoty uváděné v polích databází, takže jsou tato data obtížně využitelná (např. při zpracování analýzy rizik).

Celní orgány vedou doklady v elektronické spisové službě. V případech, kdy je CÚ správce daně odlišný od CÚ, v jehož obvodu je umístěn daňový sklad, mají CÚ přístup pouze k vlastním dokladům. Existuje proto potenciální riziko, že CÚ správce daně nebude mít kompletní daňový spis.

Údaje o kontrolní činnosti a jejích výsledcích vede CS ČR v sedmi aplikacích, které nejsou propojeny, a v řadě případů musí zaměstnanci CS ČR zadávat stejný údaj do několika IS. GŘC pro získání relevantních údajů pro vypracování analýz požadovalo po CÚ vyplnit údaje do dalších tabulek, jím definovaných.

NKÚ nepovažuje takové využívání IS pro správu SPD za efektivní a hospodárné.

b) Kontrolní pásy

Od 1. července 2005 byla zákonem č. 676/2004 Sb. stanovena povinnost značení lihu ve spotřebitelském balení kontrolní páskou s cílem efektivní kontroly a zabezpečení prodeje kvalitního lihu⁷. NKÚ zjistil, že kontrolní páska neumožňovala sledování lihových bilancí a neumožňovala ani kontrolu nakládání s individuálními kontrolními páskami.

GŘC navrhovalo minimálně od roku 2005 Ministerstvu financí změnu spočívající ve zpoplatnění kontrolní pásky ve výši SPD. Toto opatření však nebylo zavedeno.

Ani po zavedení individualizace kontrolních pásek (tj. od 1. 12. 2013) nemůže spotřebitel či správce daně ověřit, zda lihovina není označena kontrolní páskou, která byla nahlášena jako zničená, odcizená nebo ztracená, a zda tedy nedošlo k výrobě lihoviny z nezdáněného lihu neznámého původu. Příčinou je nedostatečná právní úprava, která daňovému subjektu nestanovila povinnost vést evidenci kontrolních pásek dle individuálního kódu. Registr kontrolních pásek vedený dle § 40 zákona č. 307/2013 Sb. tak postrádá smysl a pořízení elektronických čteček individuálního kódu kontrolních pásek bylo z výše uvedených důvodů neefektivní.

Od roku 2005 do března 2015 nebylo podle evidence celních orgánů z několika šarží (objednávek) s celkovým objemem cca 16,5 mil. ks kontrolních pásek použito ani vráceno celním úřadům 3,9 mil. ks kontrolních pásek, přičemž daňové subjekty je vykázaly jako zničené nebo ztracené. Jedná se tedy o kontrolní pásy, které jsou rizikové a mohou být zneužity.

⁶ Ustanovení § 37–40 zákona o SPD.

⁷ Zdroj: důvodová zpráva k zákonu č. 676/2004 Sb.

c) Kontrola dopravy lihu

Dostatečnost kontrolní činnosti CS ČR při dopravě lihu nelze vyhodnotit, neboť přepravy ve volném daňovém oběhu⁸ nebyly nikde evidovány a ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu nebyla vedena kompletní evidence kontrolní činnosti CS ČR.

Správnost a platnost údajů uvedených v návrhu elektronického průvodního dokladu (včetně běžné doby dopravy definované odesílatelem) musí celní orgán ověřit. Podle zástupce Evropské komise⁹ je doba dopravy evropský problém a v současné době neexistuje legislativní způsob, jak její délku navrženou odesílatelem omezit. Porovnáním se schválenou délkou doby dopravy z jiných členských zemí EU NKÚ zjistil, že CÚ v ČR ověřovaly a schvalovaly výrazně kratší dobu přepravy. I tak byly zjištěny přepravy s nepřiměřenou průměrnou délkou, a to zejména u dopravy do Německa (šest dní), Rakouska (pět dní), na Slovensko (pět dní), do Maďarska (14 dní) a především v případech samoschvalování dopravy daňovým subjektem (umožněno rozhodnutím CÚ).

NKÚ zjistil, že zákonná pětidenní lhůta pro oznámení ukončení dopravy příslušnému CÚ značně snižuje význam a efektivitu prováděných kontrol nejen při ukončení dopravy, ale i při zahájení dopravy a označování vybraných výrobků (dále také „v. v.“) celní závěrou. Celní úřady tato oprávnění využívaly zejména u daňových subjektů se stálým daňovým dozorem, které mají zaplombované výrobní zařízení osazené měřidly. Kontrola lihu při zahájení i ukončení dopravy většinou prováděna nebyla. V případě, že při zahájení dopravy označil celní úřad líh nebo dopravní prostředek celní závěrou, nebyla kontrola v. v. a neporušenosti celní závěry provedena CÚ určení ihned při ukončení dopravy, a to v důsledku uvedené pětidenní oznamovací lhůty. Označení lihu při zahájení dopravy tak bylo formálním úkonem.

d) Kontrola denaturace lihu

GŘC nevyužilo včas zákonné oprávnění¹⁰ dohodnout rozsah a způsob poskytnutí informací Ministerstvem zemědělství o subjektech denaturujících líh nebo majících povolenou výjimku k užití denaturačního prostředku. GŘC tyto informace zajišťovalo až od roku 2014, avšak nemělo je zcela kompletní.

Oblast denaturace a s ní spojený odběr vzorků před denaturací lihu a po ní (za účelem ověření lihu a denaturačního prostředku) GŘC aktivně řídilo až od 20. 10. 2010. Dva kontrolované CÚ však podle pokynů GŘC nepostupovaly a odebíraly vzorky v menším rozsahu, než bylo stanoveno.

- CÚ pro Zlínský kraj u vysoce rizikového daňového subjektu (zvláštního lihovaru) v roce 2011 odebral 85 vzorků ze 119 denaturací, avšak jen dvakrát líh před denaturací a dvakrát denaturační činidlo. V roce 2012 odebral 33 vzorků z 96 denaturací, z toho 15krát před denaturací a čtyřikrát denaturační činidlo. CÚ odběr vzorků denaturačního činidla a lihu před jeho denaturací zvýšil v období 2011 a 2012 ve srovnání s předchozími roky jen minimálně, přestože rozbořem odebraných vzorků byl ve dvou případech zjištěn nesprávný obsah denaturačního činidla v denaturovaném lihu.

⁸ Ustanovení § 3 písm. l) zákona o SPD.

⁹ Jednání ITEG – Indirect Tax Expert Group, Brusel, ve dnech 17.–18. 3. 2015.

¹⁰ Ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu.

- CÚ pro Olomoucký kraj v roce 2011 odebral vzorky v 18 případech ze 457 denaturací, z toho jen jednu líh před denaturací a jednu denaturační činidlo. V roce 2013 odebral vzorky v 9 případech z 556 denaturací, z toho jen jednu líh před denaturací.

Podle údajů GŘC odebraly v roce 2014 CÚ vzorky před denaturací pouze u 7 % případů a po denaturaci pouze u 5 % případů ze všech provedených denaturací. Pro období před rokem 2014 není u CÚ dostatek podkladů pro porovnání vývoje a vyhodnocení dostatečnosti činnosti CÚ.

Právní úprava ani vnitřní akty řízení neřešily jednoznačným způsobem povinnost značit přepravní nádoby plombou při přepravě lihu v souvislosti s jeho denaturací. Nebylo jednoznačně stanoveno, zda plomby mají být umístěny na nádobách, ve kterých je líh přepravován k denaturaci nebo po denaturaci.

e) Povinnost vybavit místa značení lihu sledovacím zařízením

U kontrolovaných CÚ bylo zjištěno, že v rozporu se zákonem¹¹ vybavilo místa značení lihu sledovacím zařízením v zákonné lhůtě tři měsíců od účinnosti této povinnosti pouze 5 % osob povinných značit líh (dále také „OPZL“) a 73 % těchto osob tak učinilo po deseti měsících. Pokynem GŘC, aniž GŘC mělo zákonné zmocnění, bylo splnění této zákonné povinnosti odsunuto cca o jeden rok.

MF opakovaně vyjádřilo názor, že CÚ mohou u subjektů s nízkým rizikem stanovit stupeň vybavenosti sledovacím zařízením v rozsahu „nula“ (tedy bez sledovacího zařízení). Právními předpisy ani pokyny MF nebo GŘC nebyla ale pro takové rozhodnutí nastavena kritéria.

GŘC a CÚ interně zařadily OPZL do tří kategorií dle jejich rizikovosti a nastavily rozsah využití sledovacího zařízení. Ze 155 subjektů zařadilo GŘC do kategorie vysoké riziko 13 subjektů a do kategorie střední riziko 33 subjektů a zbývající do kategorie nízké riziko. Na sledování on-line přenosů z těchto zařízení musely CÚ vyčlenit relativně početný personál, např. CÚ pro Středočeský kraj pro 35 OPZL vyčlenil v průměru 3,4 pracovníky/den a CÚ pro Jihomoravský kraj pro 17 OPZL vyčlenil tři pracovníky/den. NKÚ zjistil, že minimálně u šesti kontrolovaných CÚ jsou záznamy ze sledovacích zařízení z důvodu nedostatečné technické funkčnosti přenosu dat obtížně využitelné.

f) Vyhledávání konečných prodejních míst lihu

Ke kontrole distribuce lihu konečnému spotřebiteli byly vedle celních orgánů věcně příslušné i další orgány veřejné správy, avšak pro nedostatek podkladů u CÚ či GŘC nelze rozsah koordinace akcí vyhodnotit. K určité formě spolupráce při kontrolní činnosti docházelo, kontroly probíhaly samostatně a na sobě nezávisle, někdy ve stejný okamžik, avšak společné kontroly neměly vliv na úsporu personálních kapacit.

Zákonem č. 309/2013 Sb., kterým se mění živnostenský zákon, došlo k zařazení prodeje kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin mezi živnosti koncesované s cílem¹² získat přehled

¹¹ Ustanovení § 17 a § 22 zákona č. 307/2013 Sb.

¹² Zdroj: důvodová zpráva k zákonu č. 309/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

o prodejích lihovin, a umožnit tak snazší kontrolu prodeje nezdaněného a nekvalitního alkoholu. NKÚ zjistil, že CÚ nemají k dispozici úplný přehled o počtu a umístění provozoven a konečná prodejní místa zjišťovaly CÚ vlastní činností (např. monitoringem ulic). NKÚ zjistil, že kontrolované CÚ kontroly tohoto typu vykonávaly (cca 150 kontrol za rok/CÚ) většinou současně s kontrolou nebo monitoringem i jiných v. v.

g) Kontrola pěstitelského pálení

NKÚ u pěti kontrolovaných CÚ zjistil, že 21 % pálenic alespoň v jednom roce vypálilo méně než 10 hl lihu za rok, tedy méně, než je minimální objem stanovený¹³ směrnicí Rady EHS. CÚ jsou povinny provést kontrolu v pěstitelské pálenici při zahájení a ukončení výroby a dále minimálně jedenkrát za dva měsíce, přičemž výrobní zařízení je zajištěno plombami CÚ a osazeno měřidly.

NKÚ zjistil, že kontrolované CÚ z kontrolního vzorku 94 vybraných pěstitelů, kteří překročili limit 30 litrů lihu za výrobní období, u 22 (tj. 23 %) nevybraly SPD z rozdílu mezi základní sazbou daně a sníženou sazbou v částce 34 958 Kč. Pro kontrolu správnosti rodných čísel pěstitelů není nastaven systém, což má za následek možnost uvádění nesprávných rodných čísel, časově náročné dohledávání pěstitele a neoprávněné přiznání snížené sazby SPD. Kontrolní činnost znesnadňuje také nečitelnost údajů v prohlášeních pěstitelů a nečitelnost evidencí provozovatelů pálenic. V několika případech kontrolované CÚ zjistily a prokázaly porušení právních předpisů pěstiteli.

Původ ovoce použitého k pěstitelskému pálení¹⁴ kontrolovaly CÚ minimálně vzhledem k značné časové náročnosti.

h) Nedostatky v činnosti CÚ u subjektů zapojených do krácení daně

CÚ pro Zlínský kraj

Provozovatel lihovaru je povinen o provedené denaturaci vyhotovit záznam obsahující stav plomb na uzávěrách nádob, ve kterých je líh přepravován. NKÚ zjistil, že záznamy o denaturaci u vysoce rizikového zvláštního lihovaru za roky 2010–2012 neobsahovaly údaj o stavu plomb. NKÚ také zjistil, že pracovníci CÚ nebyli fyzicky přítomni při stáčení lihu do nádrží před denaturací (není písemný záznam o napouštění lihu). Tyto nedostatky byly odstraněny až od roku 2013.

Nedenaturovaný líh určený k denaturaci musí být skladován v nádobách zajištěných závěrou celního úřadu¹⁵. NKÚ zjistil, že v roce 2011 CÚ u vysoce rizikového daňového subjektu nezabezpečil plnění této povinnosti, přestože se denaturací lihu účastnil.

V letech 2011 až 2013 CÚ neověřil inventurou skutečný fyzický stav veškerého lihu a neporovnal jej s evidencí daňového skladu. CÚ v letech 2011 a 2012 neověřoval laboratorními rozbory obsah lihu v hotových výrobcích.

¹³ Podle směrnice Rady 92/83/EHS může ČR uplatňovat sníženou sazbu spotřební daně pro líh vyrobený pěstitelskými pálenicemi, které ročně vyrábějí více než 10 hektolitřů lihu. Podle informací z MF se Evropská komise chystá tento limit pro pěstitelské pálení při plánované revizi směrnice zrušit.

¹⁴ Ustanovení § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu.

¹⁵ Ustanovení § 5 odst. 6 zákona o lihu.

NKÚ zjistil, že CÚ se zúčastnil odstranění kontrolních pásek z lihovin určených k vývozu. Následným laboratorním ověřením bylo zjištěno, že množství předaných odstraněných kontrolních pásek určených ke zničení, vykázané daňovým subjektem a potvrzené CÚ, je ve skutečnosti nižší o 13 399 ks. CÚ zjištěný rozdíl neřešil, přijal pouze opatření spočívající v posílení kontrolních skupin CÚ.

Jiným celním úřadem byly v roce 2006 u obchodního řetězce zjištěny neznačené lihoviny, jejichž původcem měla být likérka v místní příslušnosti CÚ Zlín, ten však vlastní kontrolní činností nic nezjistil a nepřijal žádná opatření.

CÚ pro Olomoucký kraj

Veškeré množství lihu a denaturačního prostředku určeného a užitého k denuraci musí být spolehlivě změřeno a záznam o provedené denuraci musí obsahovat informaci o stavu měřidel¹⁶. NKÚ zjistil, že kontrolované záznamy o denuraci údaj o stavu měřidel nebo údaj o způsobu zjištění množství lihu použitého k denuraci neobsahovaly.

V roce 2011 zjistil CÚ Olomouc u obchodního řetězce výskyt neznačených lihovin. Původ a zdanění lihovin byly v tomto případě prokázány, avšak CÚ nezjistil, kde došlo k odstranění kontrolních pásek z lihovin, případně zda byly vůbec na lihovinu umístěny.

CÚ pro Moravskoslezský kraj

Celní orgán již 7. 1. 2008 vysoce rizikovému daňovému subjektu stanovil podmínku bezodkladného zápisu vyrobeného lihu do evidence, avšak CÚ plnění této podmínky nekontroloval. CÚ roce 2009 zjistil nesrovnalosti a nedostatky ve vedení evidence a účetnictví za rok 2006, které byly dle zákona¹⁷ důvodem pro odejmutí povolení. CÚ obdobné nedostatky zjistil i v roce 2012¹⁸ za roky 2008 a 2009. CÚ podnět k zahájení řízení o odejmutí povolení nepodal.

Začátkem roku 2011 CÚ rozšířil povinnosti pro vedení evidence o další povinné údaje. Daňový subjekt tyto povinnosti neplnil, přesto CÚ jejich plnění nevymáhal. Až 26. 9. 2012 po změně místní příslušnosti a z toho vyplývající změně správce daně odebral příslušný celní orgán tomuto subjektu z důvodu nevedení řádné evidence povolení k provozování daňového skladu.

Nadřízený celní orgán 5. 3. 2009 stanovil CÚ povinnost účastnit se inventur kontrolních pásek. CÚ se inventur kontrolních pásek neúčastnil. NKÚ zjistil, že vysoce rizikový subjekt nevedl evidenci kontrolních pásek řádným způsobem (nebylo možné identifikovat čísla šarží a množství kontrolních pásek předaných zahraničnímu dodavateli, zničení kontrolních pásek bylo oznámeno se zpožděním, nespotřebované kontrolní pásy nebyly vráceny ve stanovené lhůtě).

¹⁶ Ustanovení § 9 odst. 3 a 5 zákona o lihu.

¹⁷ Ustanovení § 20 odst. 19 zákona o SPD.

¹⁸ Daňová kontrola byla zahájena 9. 12. 2010.

2. Správa SPD z tabákových výrobků

Tabulka č. 2 – Statistika správy SPD z tabákových výrobků

	2011	2012	2013	2014
Počet daňových subjektů (odebrané TN)	53	65	56	61*
Inkaso SPD z tabáku v Kč (TN + vnitrostátní + dovoz)	44 957 898 248	47 001 482 433	46 819 301 017	44 698 336 136
Počet odebraných tabákových nálepek	1 165 889 640	1 229 647 176	1 159 458 948	528 821 460

Zdroj: GŘC.

* Stav k 10/2014.

Pozn.: TN – tabákové nálepky.

V období mezi roky 2011 a 2014 platilo, že výše spotřební daně u cigaret¹⁹ při použití pevné části a procentní části sazby daně se počítala jako součet dvou položek, jednalo se o:

- součin procentní části sazby daně (28 %, resp. 27 %) a ceny pro konečného spotřebitele těchto cigaret dělený stem a
- součin pevné části sazby daně (1,07 Kč/ks, resp. 1,29 Kč/ks) a počtu kusů.

Minimálně však musela SPD činit 2,01 Kč/ks, resp. 2,37 Kč/ks.

V období od 1. 1. 2004 do 1. 12. 2014 došlo k devíti změnám sazby SPD z tabáku a tabákových výrobků. V závislosti na zvyšování sazby docházelo v letech 2012–2014 k předzásobením tabákovými výrobky se „starou“ sazbou, které byly prodávány konečnému spotřebiteli v době účinnosti „nové“, vyšší sazby SPD. Zvýšená sazba SPD se projevila v příjmech státního rozpočtu se zpožděním až po vyčerpání zásob tabákových výrobků označených „starou“ sazbou SPD. Při změně sazby SPD z tabákových výrobků v období 2004 až 2014 řešila právní úprava předzásobením tabákovými výrobky a režim upravující uplatnění „staré“ sazby SPD čtyřmi protichůdnými způsoby, přičemž účinná úprava byla zavedena až od 1. 12. 2014. Ze strany GŘC bylo Ministerstvo financí na problematiku předzásobením upozorňováno minimálně od roku 2007.

Celní orgány vydávající povolení k provozování daňových skladů údaje o předpokládaném ročním objemu výroby, skladování, zpracování a prodeje tabákových výrobků přijímaných v režimu podmíněného osvobození od daně neprověřovaly, neboť právní úprava omezovala jejich oprávnění k vyžadování podkladů pro vydání povolení. Právní úprava nevynezovala jednoznačným způsobem, zda měl být předpokládaný objem součtem všech způsobů nakládání, nebo měl být v povolení uveden jednotlivě za každý způsob nakládání s v. v. Celní orgány uváděly předpokládaný objem pouze jednou hodnotou, která nebyla blíže specifikována.

V jednom případě NKÚ zjistil, že celní orgán povolující provozování daňového skladu neprozkoumal dostatečně vlastnosti tabákových výrobků rozhodné pro jejich zdanění a vydané povolení neobsahovalo povinné náležitosti (názvy tabákových výrobků). V důsledku tohoto nedostatku došlo ke snížení inkasa SPD, a to o 34,9 mil. Kč.

¹⁹ Ustanovení § 104 odst. 1) a 3) zákona o SPD.

U dvou CÚ byl zjištěn obdobný případ, kdy celní orgán v rozporu se zákonem o SPD neodejmul oprávněnému příjemci povolení pro opakované přijímání v. v., přestože tento příjemce více než tři měsíce bezdůvodně nepřijímal tabákové výrobky²⁰.

Pověřený CÚ množství objednaných tabákových nálepek neporovnával s povoleními k provozování daňového skladu ani s povoleními vydanými oprávněným příjemcům. NKÚ na kontrolním vzorku 29 nejvýznamnějších odběratelů tabákových nálepek zjistil, že objem odebraných tabákových nálepek v příslušných letech u 34 % odběratelů přesahoval alespoň v jednom roce předpokládaný roční objem nakládání s tabákovými výrobky uvedený v povolení a u 7 % nebylo možné skutečnosti ověřit.

Pověřený CÚ v rozporu s daňovým řádem a zákonem o SPD až do konce roku 2014 nezajistil kontrolu skutečností rozhodných pro správu daně, tedy kontrolu:

- inventur tabákových nálepek;
- vedení evidence odebraných, použitých a poškozených tabákových nálepek;
- oprávněného užití „staré“ sazby SPD v případě její změny, tj. umístění tabákových nálepek na spotřebitelská balení a jejich následné uvedení do volného daňového oběhu před účinností změny sazby SPD. V roce 2015 celní orgány zjistily čtyři případy uvedení tabákových výrobků do volného daňového oběhu s nesprávnou sazbou SPD.

3. Nedostatečný vnitřní kontrolní systém

Vnitřní kontrolu správy SPD z lihu a tabákových výrobků nevykonávali služební funkcionáři až do roku 2013 dostatečně.

GŘC nezajistilo dostatečně sběr a vyhodnocování údajů o nedostacích zjištěných vnitřním kontrolním systémem. Nelze zjistit, co bylo podrobena řídicí kontrole služebním funkcionářem ani jaká byla závažnost zjištěných nedostatků.

GŘC nepřijímalo v některých případech opatření k nápravě zjištěných nedostatků, nesledovalo důsledně plnění nápravných opatření (případně to neprokázalo) a nezajistilo informovanost všech CÚ o zjištěných nedostacích.

Přestože GŘC mělo sestavenou mapu rizik minimálně od roku 2009, v rámci výkonu vnitřní kontroly se projevila až od roku 2014.

GŘC nezajistilo dostatečným způsobem výkon vnitřní kontroly ani u tak vysoce rizikové oblasti, jakou je denaturace a doprava lihu, a nemohlo tak identifikovat zásadní systémový nedostatek související s plombováním nádob při dopravě lihu v souvislosti s jeho denaturací. Výkon tematických a operativních kontrol prováděných odborným útvarem u podřízených celních orgánů byl omezen na dokladovou kontrolu, která neumožňovala zjistit rozhodné skutečnosti. Vnitřní kontrolní systém nezachytil u CÚ pro Olomoucký kraj a CÚ pro Zlínský kraj významná pochybení při kontrole denaturace lihu.

²⁰ Ustanovení § 22 odst. 19 zákona o SPD.

GŘC nekontrolovalo a nezajistilo rotaci a přemísťování pracovníků s vysokou příležitostí ke korupci, kterou správa SPD je, a nenaplnilo tak zcela *Arushskou dohodu*²¹, jejímž cílem je prevence korupce a boj proti ní v celních službách. GŘC k tomuto kroku nepřistoupilo plošně, přestože korupční riziko při kontrolní činnosti při správě SPD z lihu samo vyhodnotilo v mapách rizik jako významné a pravděpodobné již v roce 2009. NKÚ zjistil, že u CÚ docházelo k nedostatečné rotaci i u vysoce rizikových daňových subjektů a činností, např. u denaturace lihu či kontrolní činnosti. V případě kontroly denaturace lihu byl od roku 2014 tento nedostatek odstraněn.

Interní audit prověřil oblast SPD od roku 2004 třikrát, avšak problematiku nakládání s kontrolními páskami ověřil až v roce 2014 a nakládání s tabákovými nálepkami neověřil vůbec.

4. Vývoj lidských, materiálních a finančních zdrojů

Tabulka č. 3 – Základní informace o personálním zajištění správy SPD

Počet zaměstnanců:	2010	2011	2012	2013	2014
celkem v Celní správě ČR	5 890	5 614	5 466	5 372	5 374
– zaměstnanci zajišťující daňové činnosti	1 142	1 085	1 059	1 004	x
– zaměstnanci vykonávající správu daně	447	414	403	339	338
– GŘC	21	21	24	29	33
– zaměstnanci vykonávající kontrolní činnost (za všechny SPD)	130	128	122	168	169
– zaměstnanci vykonávající vymáhání a exekuce	487	465	458	303	x
– zaměstnanci konající podpůrné činnosti	79	78	76	194	194
Výdaje na 1 zaměstnance* (v Kč)	736 628	718 321	727 202	756 706	768 653

Zdroj: GŘC; * návrh závěrečného účtu – kapitoly 312 – *Ministerstvo financí*;

Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2013

(č. j. MF – 43290/2014/2502).

Pozn.: Počet zaměstnanců vykonávajících kontrolní činnost a správu SPD zahrnuje správu u všech druhů SPD. Údaje v roce 2014 označené křížkem nejsou k dispozici.

Od převzetí správy SPD v roce 2004 (limit počtu zaměstnanců GŘC činil 8 493) docházelo k trvalému významnému snižování počtu zaměstnanců zajišťujících správu SPD. Od roku 2007 se z 6 550 zaměstnanců CS ČR celkový přepočtený počet snížil o téměř 20 % na 5 372 v roce 2014.

Souběžně docházelo k rozšiřování rozsahu kompetencí svěřených do pravomoci a působnosti CS ČR, např. jiný (obtížnější) způsob registrace distributorů pohonných hmot, jiný (náročnější) způsob registrace osob povinných značit líh, zavedení registru distributorů lihu, zavedení kamerových systémů, vyhodnocování hlášení o distribuci lihu, opětovné zavedení kompetencí ve vztahu k zelené naftě atd. Tento vývoj trval i po tzv. metanolové a lihové kauze. Informace o personálním zabezpečení pouze správy SPD z lihu nejsou k dispozici. U CÚ bylo kontrolní akcí NKÚ zjištěno, že se změnou organizační struktury od 1. 1. 2013 a v reakci na metanolovou a lihovou kauzu došlo k mírnému posílení personálu vykonávajícího kontrolní činnost u SPD.

²¹ Deklarace z Arushy ze dne 7. července 1993 vznikla na 81. a 82. zasedání Rady pro celní spolupráci a týká se správního řízení a bezúhonnosti celních orgánů; aktualizována byla v červnu 2003 na 101. a 102. zasedání Rady pro celní spolupráci.

CS ČR má vybudován systém hodnocení výkonnosti své činnosti. Systém hodnocení oblasti zpracovávání analýz, na které CS ČR vynaložila cca 70 mil. Kč, nebyl zcela dostatečný, neboť GŘC neprovádělo systematické hodnocení využití a přínosů provedených analýz.

Analýzami rizik byly již od roku 2008 identifikovány vysoce rizikové daňové subjekty, u kterých se následně prokázalo zapojení do řetězce krátkého SPD z lihu. Tyto subjekty však s lihem v režimu podmíněného osvobození nakládaly až do roku 2013, resp. 2014, kdy jim CÚ povolení odejmuly. Přes vysokou rizikovost subjektů byly jimi realizované dopravy lihu vyhodnocovány v systému pro sledování přeprav jako nerizikové. NKÚ zjistil, že příčinou bylo poskytnutí analýz pouze omezenému okruhu osob. Ani tyto osoby však v době poskytnutí analýz trestnou činnost zmíněným subjektům neprokázaly.

Organizační struktura kontrolovaných celních orgánů ve vztahu ke správě SPD**Účinnost od 1. 1. 2013²²**

Organizační struktura kontrolovaných CÚ dle zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky

1. Celní úřad pro Středočeský kraj – Územní pracoviště v Benešově, Územní pracoviště v Kladně, Územní pracoviště v Kolíně, Územní pracoviště v Kosmonosích, Územní pracoviště v Kutné Hoře, Územní pracoviště v Mělníce.
2. Celní úřad pro Plzeňský kraj – Územní pracoviště v Draženově.
3. Celní úřad pro Pardubický kraj – Územní pracoviště v České Třebové.
4. Celní úřad pro Jihomoravský kraj – Územní pracoviště v Blansku, Územní pracoviště v Břeclavi, Územní pracoviště v Hodoníně, Územní pracoviště ve Vyškově a Územní pracoviště ve Znojmě.
5. Celní úřad pro Olomoucký kraj – Územní pracoviště v Přerově a Územní pracoviště v Šumperku.
6. Celní úřad pro Moravskoslezský kraj – Územní pracoviště ve Frýdku-Místku, Územní pracoviště v Karviné, Územní pracoviště v Mošnově, Územní pracoviště v Opavě.
7. Celní úřad pro Zlínský kraj – Územní pracoviště v Uherském Hradišti a Územní pracoviště ve Valašském Meziříčí.

Účinnost do 31. 12. 2012

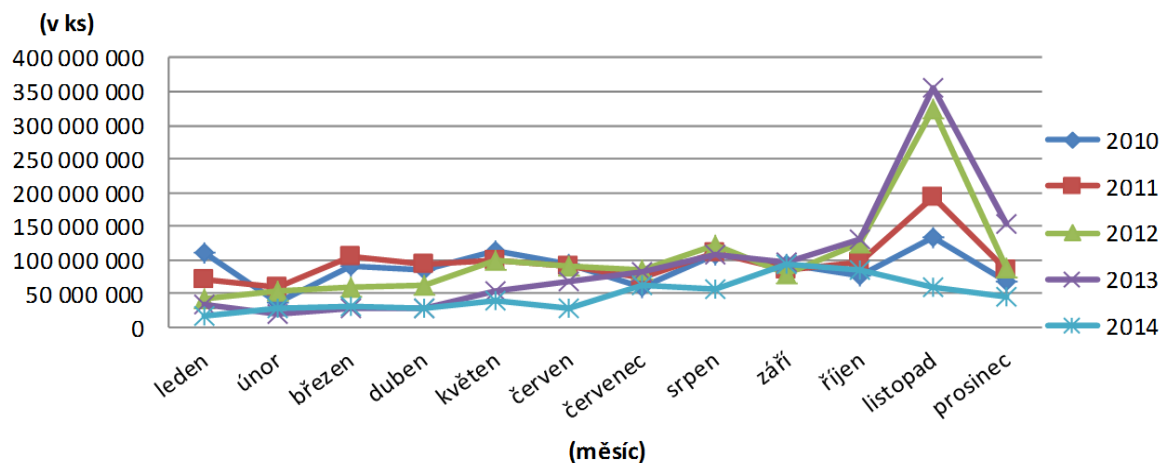
Organizační struktura kontrolovaných CÚ a nadřízených celních ředitelství dle zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky

1. Celní ředitelství Brno – územní obvod byl tvořen územními obvody celních úřadů: Brno, Břeclav, Hodonín, Jihlava, Vyškov, Znojmo, Žďár nad Sázavou.
2. Celní ředitelství Hradec Králové – územní obvod byl tvořen územními obvody celních úřadů: Hradec Králové, Náchod, Pardubice, Svitavy, Trutnov, Ústí nad Orlicí.
3. Celní ředitelství Olomouc – územní obvod byl tvořen územními obvody celních úřadů: Olomouc, Prostějov, Přerov, Šumperk, Uherské Hradiště, Valašské Meziříčí, Zlín.
4. Celní ředitelství Ostrava – územní obvod byl tvořen územními obvody celních úřadů: Frýdek-Místek, Karviná, Krnov, Mošnov, Opava, Ostrava.
5. Celní ředitelství Plzeň – územní obvod byl tvořen územními obvody celních úřadů: Domažlice, Cheb, Karlovy Vary, Klatovy, Plzeň, Tachov.
6. Celní ředitelství Praha – územní obvod byl tvořen územními obvody celních úřadů: Benešov, Kladno, Kolín, Mělník, Mladá Boleslav, Praha 1, Praha 2, Praha D1, Praha D5, Praha D8, Praha-Ruzyně.

²² <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/organizacni-struktura/Documents/mapa-cel-urad.pdf>.

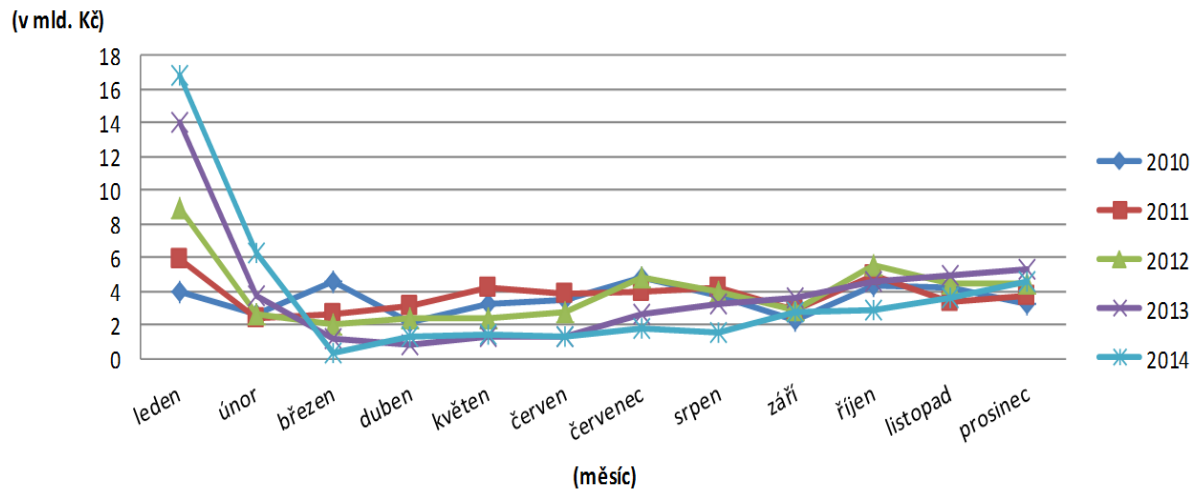
Vývoj odběru tabákových nálepek a inkasa SPD

Graf č. 1 – Odběr tabákových nálepek v období 2010–2014



Zdroj: GŘC.

Graf č. 2 – Inkaso SPD z tabákových výrobků v období 2010–2014



Zdroj: GŘC.

Kvalifikovaný odhad ztráty státního rozpočtu vlivem předzásobení

	Měsíc roku předcházejícího účinnosti změny sazby SPD	2011	2012	2013	
Množství odebraných tabákových nálepek (v ks)	Průměrný měsíční odběr TN za leden až září	87 476 748	77 208 495	57 552 392	
	Říjen	97 450 380	124 056 108	131 992 272	
	Listopad	194 678 028	322 962 588	355 399 200	
	Prosinec	86 470 500	87 752 028	154 095 948	
	4. čtvrtletí celkem	378 598 908	534 770 724	641 487 420	
	Rozdíl mezi 4. čtvrtletím a trojnásobkem průměrného měsíce	116 168 664	303 145 239	468 830 244	
		Změna sazby daně pro roky (v Kč)			Součet rozdílů v SPD v letech 2012–2014
		2012	2013	2014	
Rozdíl na SPD (v Kč)	Navýšení v Kč/ks od 1. 1. následujícího roku	0,09	0,08	0,07	
	Navýšení v Kč/20 ks (krabička) od 1. 1. následujícího roku	1,80	1,60	1,40	
	Navýšení v Kč/30 ks (krabička) od 1. 1. následujícího roku	2,70	2,40	2,10	
	100 % krabiček po 20 ks – navýšení	209 103 595	485 032 382	656 362 342	1 350 498 319
	80 % krabiček po 20 ks, 20 % krabiček po 30 ks – navýšení	230 013 955	533 535 621	721 998 576	1 485 548 151

Zdroj: GŘC, vlastní zpracování NKÚ.

Komentáře:

- Tabulka uvádí propočty vycházející z počtu odebraných tabákových nálepek v roce, který předcházel roku, v němž byla zvýšena sazba SPD.
- Předpokládaný propočet je uveden pouze pro cigarety, tj. nebyly zjišťovány skutečné počty pro jednotlivé tabákové výrobky.
- Pro výpočty byla použita skutečná meziroční navýšení SPD z tabákových výrobků ve výši minimální sazby daně.
- Výpočet rozdílů odebraného množství tabákových nálepek – od součtu za 4. čtvrtletí roku byl odečten trojnásobek průměrného odběru za měsíce leden až září.
- Výpočet rozdílů na SPD – výpočet rozdílů odebraného množství tabákových nálepek vynásoben navýšením SPD za krabičku cigaret.

Seznam zkratk

CÚ	–	celní úřad
CS ČR	–	Celní správa České republiky
DAP	–	daňové přiznání
EU	–	Evropská unie
GŘC	–	Generální ředitelství cel
IS	–	informační systém
MF	–	Ministerstvo financí
NKÚ	–	Nejvyšší kontrolní úřad
OPZL	–	osoba povinná značit líh
SPD	–	spotřební daň
TN	–	tabákové nálepky
v. v.	–	vybraný výrobek