



EVROPSKÁ
KOMISE

V Bruselu dne 21.4.2017
COM(2017) 184 final

ZPRÁVA KOMISE RADĚ A EVROPSKÉMU PARLAMENTU

**o provádění a hodnocení směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné
úpravě spotřebních daní**

{SWD(2017) 131 final}

Obsah

1. ÚVOD	2
2. SOUVISLOSTI	3
3. HODNOCENÍ SMĚRNICE	4
3.1. Rozsah hodnocení.....	4
3.2. Výsledky.....	5
3.2.1. Účinnost a efektivnost směrnice 2008/118/ES.....	5
3.2.2. Soulad daňových a celních předpisů	9
3.2.3. Relevantnost	11
3.2.4. Přidaná hodnota EU.....	12
4. OTÁZKY, KTERÝM JE TŘEBA DÁLE VĚNOVAT POZORNOST	13
4.1. Povolování.....	13
4.2. Řešení případů chybějícího zboží, přebytků, další výjimky a boj proti podvodům.....	14
4.3. Koordinace postupů v oblasti cel a v oblasti spotřebních daní	15
4.4. Postupy u zboží, u kterého již byla daň zaplacená, zaměřené na malé a střední podniky	15
5. ZÁVĚRY A NÁSLEDNÁ OPATŘENÍ.....	15

1. Úvod

V ustanovení čl. 45 odst. 2 směrnice Rady 2008/118/ES¹ se uvádí: „Do 1. dubna 2015 předloží Komise Evropskému parlamentu a Radě zprávu o provádění této směrnice.“ Aby získala údaje pro tuto zprávu, vyžádala si Komise dvě externí hodnoticí studie. První hodnoticí studie, která se týkala kapitoly V směrnice (tj. pravidel pro obchodní přepravu zboží podléhajícího spotřební dani, z kterého již byla daň zaplacená), byla zveřejněna v roce 2015². Druhá studie, která se zaměřila na kapitoly III a IV směrnice (tj. ustanovení o daňových skladech a elektronickém kontrolním systému), byla zveřejněna v roce 2016³.

¹ Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. L 9, 14.1.2009, s. 12).

² <http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-cross-border-movements-of-excise-goods-that-have-been-released-for-consumption-pbKP0614146/>

³ <http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-holding-and-moving-of-excise-goods-under-excise-duty-suspension-pbKP0215865/>

Obě uvedené studie tvoří průzkum na základě dotazování mezi členskými státy a obchodníky, přičemž výsledky byly porovnány, aby byl zajištěn ucelený a jednotný přístup k dané problematice. V rámci obou studií byla provedena řada případových studií, jež se problematikou zabývaly hlouběji; tyto studie byly provedeny přibližně ve třetině členských států. Vybrané členské státy se považují za reprezentativní na základě velikosti, zeměpisné polohy a toho, zda je členský stát producentem nebo odběratelem zboží podléhajícího spotřební dani.

Komise se rozhodla provést hodnocení této regulační oblasti v rámci svého programu REFIT⁴. Podrobné výsledky hodnocení jsou uvedeny v pracovním dokumentu útvarů Komise (SWD(2017) xxxx), který je připojen k této zprávě. Na základě pěti hodnoticích kritérií, a sice relevantnosti, soudržnosti, účinnosti, efektivnosti a přidané hodnoty EU, bylo v rámci tohoto hodnocení posuzováno, zda opatření zahrnutá ve směrnici 2008/118/ES splnila zamýšlené cíle, a do jaké míry bylo dosaženo jejich očekávaných účinků.

Na základě údajů shromážděných prostřednictvím zmíněných studií tato zpráva shrnuje závěry, k nimž dospěla Komise ve svém hodnocení. Podrobnější informace jsou k dispozici v připojeném pracovním dokumentu útvarů Komise.

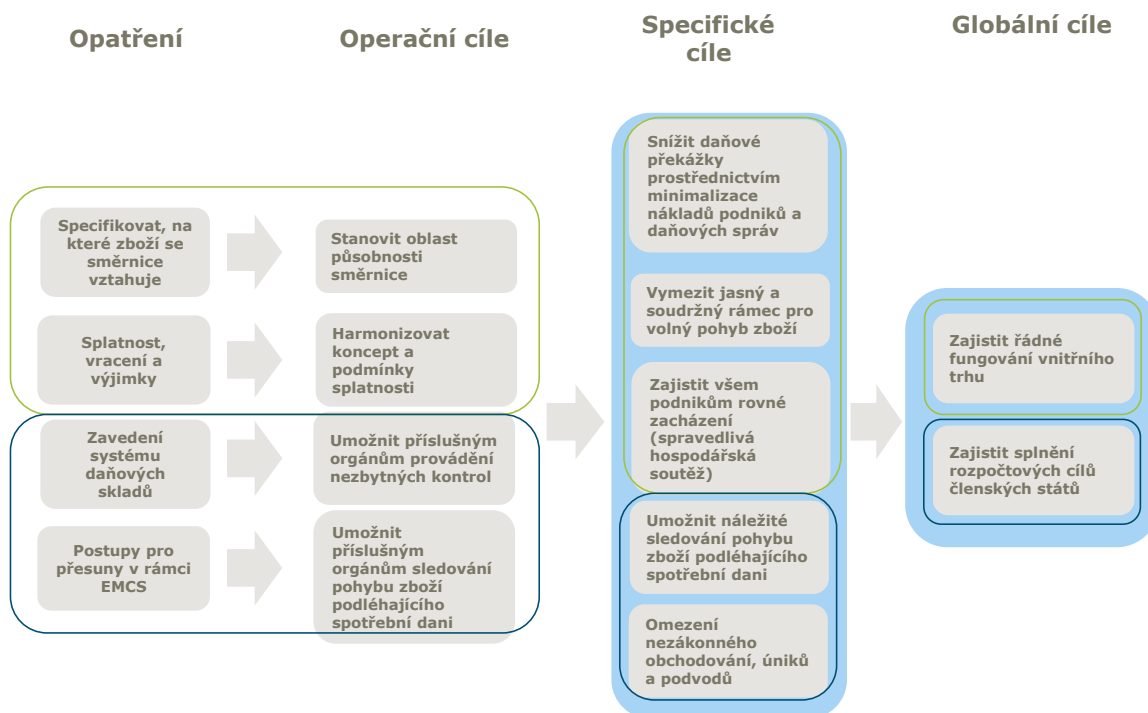
2. SOUVISLOSTI

Směrnice Rady 2008/118/ES nahradila směrnicí Rady 92/12/EHS⁵. Stanoví úpravu pro držení a přepravu zboží podléhajícího spotřební dani na území Evropské unie s výjimkou malého počtu území, na něž se její ustanovení nevztahují. Cíle směrnice a jejich vzájemné působení na různých úrovních politiky jsou znázorněny v následujícím grafu:

⁴ REFIT je program, jehož účelem je přezkum veškerých právních předpisů EU – za účelem zjištění zátěže, nesrovnalostí, nedostatků či neúčinných opatření a předložení nezbytných návrhů v návaznosti na závěry přezkumu.

⁵ Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, 23.3.1992, s. 1).

Obrázek 1: Intervenční logika směrnice 2008/118/ES



3. HODNOCENÍ SMĚRNICE

3.1. Rozsah hodnocení

Hodnocení se týká celé směrnice, avšak zaměřuje se na kapitoly III až V. Kapitoly I a II byly do hodnocení zařazeny v rozsahu, ve kterém se jejich ustanovení týkají otázek relevantních z hlediska účinků ustanovení kapitol III až V.

Kapitola I vymezuje spotřební daň jako daň ze spotřeby a stanoví společné definice pojmů, jako je „oprávněný skladovatel“, „daňový sklad“ apod. Společné definice zajišťují společné právní chápání těchto pojmů a stanoví jasný a soudržný rámec.

Kapitola II stanoví okamžik a místo vzniku daňové povinnosti, odpovědnou osobu, účinek úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty, neoprávněné jednání, vrácení, prominutí a osvobození.

Kapitola III přebírá ze směrnice 92/12/EHS pojem „daňového skladu“ jakožto jednoho z typů povolených prostor, ve kterých je povoleno držet a vyrábět zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, což usnadňuje kontroly výrobních a skladovacích zařízení. Podrobná pravidla pro povolování si stanovují členské státy v rámci systému, jež stanoví kapitola III směrnice. Každý daňový sklad má oprávněného skladovatele, jenž odpovídá za jeho správu. Jak daňový sklad, tak oprávněný skladovatel mají přiděleno jedinečné číslo pro účely spotřebních daní⁶.

Údaje, které poskytuje systém pro výměnu údajů o spotřební dani (SEED – System for Exchange of Excise Data), umožňují ověřit, zda pro určité číslo přidělené pro účely

⁶ Nařízení Rady (EU) č. 389/2012 a prováděcí nařízení Komise (EU) č. 612/2013 poskytují právní základ pro sdílení údajů mezi členskými státy ohledně povolování a registrace hospodářských subjektů a daňových skladů.

spotřební daně existuje povolení, a pokud ano, uvádí se v něm, se kterými produkty podléhajícími spotřební dani má daný obchodník nebo daňový sklad povolení nakládat. V databázi SEED jsou příslušnými správními orgány svých členských států zaregistrováni odesílatelé i příjemci.

Kapitola IV obsahuje hlavní změnu, kterou zavedla směrnice 2008/118/ES: automatizaci dohledu nad přepravou zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně prostřednictvím systému pro kontrolu přepravy zboží podléhajícího spotřební dani (EMCS). Systém EMCS společně vyvinuly a provozují státní správy členských států a Komise, která má ústřední koordinační úlohu. EMCS umožňuje sledování přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně mezi schválenými a registrovanými místy v reálném čase a zajišťuje, aby bylo zboží odesíláno pouze na taková místa. Kapitola IV rovněž zavedla nový typ obchodníka spojeného s určitým místem – „registrovaného příjemce“ – který smí přijímat, avšak nikoli držet zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Uvedená kapitola rovněž definuje nový typ obchodníka – „registrovaného odesílatele“ – který smí přepravovat zboží v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně z místa dovozu.

Kapitola V směrnice (články 33 až 38)⁷ stanoví společná pravidla pro dva typy obchodní přepravy zboží podléhajícího spotřební dani, z něhož již byla daň zaplacená (tj. propuštěného ke spotřebě), uvnitř Evropské unie: zásilky mezi obchodníky (B2B) a prodej zboží podléhajícího spotřební dani na dálku soukromým osobám v jiném členském státě (B2C). Tyto režimy jsou zajímavé zejména pro malé a střední podniky, které nemohou splnit finanční požadavky na povolení pro daňové sklady a na provoz EMCS.

Články 33 a 34 směrnice stanoví požadavky na přepravu mezi obchodníky (B2B) a dále stanoví, v jakých případech při přepravě stačí zjednodušený průvodní doklad, jehož náležitosti jsou stanoveny v nařízení (EHS) č. 3649/92.

Pokud bylo zboží propuštěno ke spotřebě v jednom členském státě a následně přepraveno do jiného členského státu, platí se spotřební daň v členském státě určení a její sazba stanoví tento členský stát; v příslušných případech může obchodník následně požádat o vrácení spotřební daně již zaplacené při propuštění ke spotřebě.

3.2. Výsledky

3.2.1. Účinnost a efektivnost směrnice 2008/118/ES

Přeprava v rámci režimu s podmíněným osvobozením od daně

EMCS nahrazuje systém papírové dokumentace bezpapírovým (elektronickým) systémem dohledu, a odstraňuje tak administrativní překážky pro pohyb zboží podléhajícího spotřební dani přes hranice tím, že minimalizuje náklady jak obchodníky, tak pro daňové správy, a zároveň poskytuje lepší nástroje pro předcházení daňovým podvodům a jejich odhalování. Od jeho zavedení bylo od ledna 2010 do května 2015

⁷ Článek 32 kapitoly V upravuje režim nákupu alkoholu, tabáku a minerálních olejů cestujícími, kteří cestují z jednoho členského státu do druhého. Tato úprava nahradila přechodná ustanovení pro povolený bezcelní nákup při cestách uvnitř Unie v článku 28 směrnice 92/12/EHS, jejichž platnost skončila v roce 1999. V letech 1999 až 2008 neexistovala žádná celounijní orientační množství. Tato opatření nebyla předmětem hodnotících studií.

zaznamenáno více než 13,6 milionů přesunů zboží v režimu dočasného osvobození od daně, z toho 98,1 % proběhlo bez problémů a aniž by byl nutný další manuální zásah.

Členské státy jsou přesvědčeny, že EMCS snížil náklady tím, že zkrátil dobu potřebnou ke zpracování dokladů, jak dokládá tabulka 1 níže.

Tabulka 1: Doba potřebná k vyřízení typického úkonu přepravy zboží před zavedením EMCS (tj. za pomoci systému papírové dokumentace) a po zavedení EMCS během roku 2014 (za pomoci elektronického systému)⁸

Členský stát	Doba/přesun (systém papírové dokumentace)	Doba/přesun (EMCS)
BG	žádné údaje	5 min
CZ	30 min	10 min
FI	6 min	0 ⁹
HU	120 min	6 min
LT	30 min	9 min (0,15 hod)
LV	20 min	žádné údaje
PL	3–5 hod (pro alkohol); 0,5 hod (pro ostatní zboží)	3–5 hod (pro alkohol); 0,25 hod (pro ostatní zboží)
RO	žádné údaje	0
SI	3 min	1 min
SK	60 min	10 min

Zdroj: Hodnocení režimu podmíněného osvobození za rok 2015, Ramboll

V důsledku zkrácení doby potřebné ke zpracování údajů při přepravě se díky systému EMCS snížily celkové administrativní náklady pro mnoho členských států¹⁰.

Při extrapolaci výsledků ze shromážděných údajů a při uplatnění standardního nákladového modelu EU přinesl jen v roce 2014 systém EMCS roční úspory ve výši mezi 27,5 a 37 miliony EUR (v závislosti na pracovních profilech příslušných osob)¹¹. Členské státy rovněž uvedly, že díky ukončení používání papírové dokumentace a souvisejícímu nárůstu efektivity se uvolnily zdroje, jež bylo možné využít pro rizikovější přesuny a zlepšení kontrol.

Hlavními přínosy pro obchodníky je zkrácení doby potřebné ke zpracování dokladů ke spotřební dani, možnost sledovat pohyb (jak pro odesílatele, tak pro příjemce) a

⁸ S výjimkou Finska žádný z členských států z období před rozšířením v roce 2004 nebyl schopen poskytnout údaje pro porovnání. Novější členské státy zavedly systém papírové dokumentace v letech bezprostředně před rokem 2004, a proto mají k dispozici relativně nedávné odhady. Není důvod se domnívat, že by se výsledky ve státech, jež byly členy EU před rozšířením v roce 2004, výrazně lišily.

⁹ 0 zde znamená, že je úkon běžně prováděn automaticky.

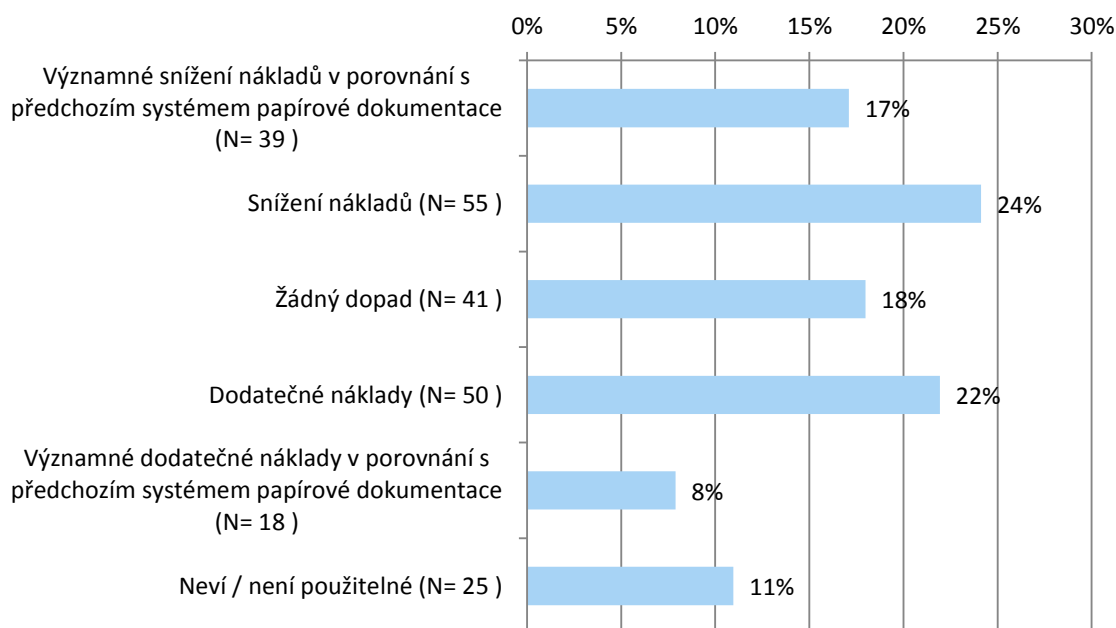
¹⁰ Průměrná udávaná časová úspora za úkon přepravy byla 35 minut (0,59 hodiny). Odhaduje se, že jen v roce 2014 ušetřil systém EMCS správám více než 1 267 026 hodin (asi 720 osob na plný úvazek za předpokladu osmihodinové denní pracovní doby a 220 pracovních dní za rok) v těch členských státech, které vykázaly pozitivní změnu.

¹¹ Další podrobnosti viz: Hodnocení stávající úpravy držení a přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, s. 53, nebo připojený pracovní dokument útvarů Komise.

zjednodušení auditů a kontroly díky účelnější a kvalitnější průvodní dokumentaci. Studie tyto přínosy nekvantifikovala.

Z EMCS těží jak velké, tak malé podniky, ačkoli pro velké podniky jsou díky úsporám z rozsahu spojeným s elektronickým systémem tyto výhody větší. Obchodníci se neshodli na tom, zda systém EMCS náklady snížil (41 %), zvýšil (30 %), nepřinesl změnu (18 %), nebo nevěděli (11 %). Tyto výsledky jsou velmi podobné výsledkům dřívějšího průzkumu mezi obchodníky, které byly Evropskému parlamentu a Radě předloženy v roce 2013¹², a mohou naznačovat, že pro velké hospodářské subjekty byla automatizace výhodnější.

Obrázek 2: Účinek EMCS na náklady ve srovnání s dřívějším systémem papírové dokumentace (počet respondentů = 228)



[Zdroj: Hodnocení režimu podmíněného osvobození za rok 2015, Ramboll](#)

Přeprava zboží, z něhož již byla zaplacená daň, mezi podniky

Ze shromážděných údajů naproti tomu vyplývá, že stávající režim kapitoly V pro zboží po zaplacení daně představuje pro podniky podstatnou zátěž a není v souladu s cílem podpory volného pohybu zboží v rámci jednotného trhu vzhledem k pokračujícímu používání papírových dokumentů a rozdílnému přístupu členských států¹³. Obchodníci, kteří využívali režim pro zboží po zaplacení daně, udávali, že splnění formalit vyžaduje v průměru 221 minut pro jeden úkon přepravy¹⁴.

¹² COM(2013) 850 a SWD(2013) 490.

¹³ Viz bod 4.4.

¹⁴ Zdroj: tabulka 19 – Hodnocení režimu pro zboží po zaplacení daně za rok 2015, Ramboll. Většina obchodníků uváděla, že splnění formalit zabere méně než jednu hodinu na jeden úkon přepravy. Údaje nicméně vykazují velký počet extrémně vysokých číselných hodnot vyjadřujících tuto dobu, zřejmě v důsledku absence společných postupů.

V rámci studie týkající se režimu pro zboží po zaplacení daně byly orgány daňové správy požádány, aby uvedly, které prvky jsou při správě přesunů zboží po zaplacení daně nejvíce náročné na zdroje. V deseti z dvanácti členských států daňová správa pokládala systém papírové dokumentace za více zatěžující a časově náročnější než automatizované nebo elektronické postupy, ve zbývajících dvou se nevyjádřily. Tři členské státy byly schopny poskytnout určité přibližné odhady doby strávené při zpracování průměrného úkonu přepravy mezi obchodníky (B2B). Průměrná doba zpracování dosahovala čtyř až osmi hodin v závislosti na povaze zásilky. Zpracování dokladů při přepravě v rámci EMCS přitom trvá v průměru několik minut.

Mezi dalšími uváděnými praktickými problémy byly rozdílné vnitrostátní požadavky (např. požadavky na doklady pro vrácení daně) a také nedostatek jasných informací o vnitrostátních postupech, což vede k případům diskriminace podniků.

Podstatná většina obchodníků provádějících přesuny B2B se již rozhodla kvůli stávající úpravě nepřemísťovat své výrobky mezi členskými státy. Hlavními uváděnými důvody byla vysoká administrativní zátěž a související náklady (36 ze 44 obchodníků, kteří odpověděli) a nejasné požadavky, jež vedou k právní nejistotě (21 ze 44 obchodníků). Většina obchodníků považovala režim pro zboží po zaplacení daně pro B2B za více zatěžující než při použití EMCS.

Prodej na dálku po zaplacení daně (mezi podnikem a spotřebitelem)

Pokud jde o prodej na dálku, obchodníci uvádějí, že náklady spojené s použitím daňového zástupce, které vyžaduje většina členských států, představují významnou překážku pro vstup na trh. Poplatky za služby daňového zástupce mohou být v některých případech vyšší než poplatky účtované ze strany poštovních a expresních zásilkových služeb za celní odbavení zásilek ze třetích zemí. Řada obchodníků uvedla, že v některých případech je snazší prodávat výrobky do třetích zemí, než je prodávat na dálku zákazníkům z jiných členských států.

Do některých členských států je téměř nemožné na dálku prodávat alkohol s přiměřenými náklady v porovnání s prodejem jiného zboží. Služby daňového zastoupení obvykle nabízely pouze velké přepravní společnosti, které nejsou optimálně vybaveny na to, aby vyřizovaly malé zásilky (obvykle 6 nebo 12 lahví), a buď poskytnutí služby odmítnou, nebo za ni účtují nepřiměřeně vysoké poplatky, jak je zřejmé z tabulky 2 níže.

Tabulka 2: Náklady na daňové zástupce pro prodej na dálku

Země odeslání – země určení	Průměrné udávané náklady na daňového zástupce (bez daní a nákladů na víno, pokud není uvedeno jinak)
z FR do NL	30–100 EUR na prohlášení, bez dopravy
z FR do BE	20–40 EUR na zásilku (zahrnuje službu společnosti a dopravu; minimálně 12 lahví)
z FR do BE	40–70 EUR na zásilku
z FR do UK	60 EUR na zásilku (při objednávce 12 lahví)
z BE do UK	100 GBP za prohlášení (bez dopravy)

3.2.2. Soulad daňových a celních předpisů

Jedna třetina (podle hodnoty) veškerého zboží podléhajícího spotřební dani vyrobeného v Evropské unii se vyváží¹⁵. Nepřímý vývoz zboží podléhajícího spotřební dani nicméně přináší řadu technických a právních problémů.

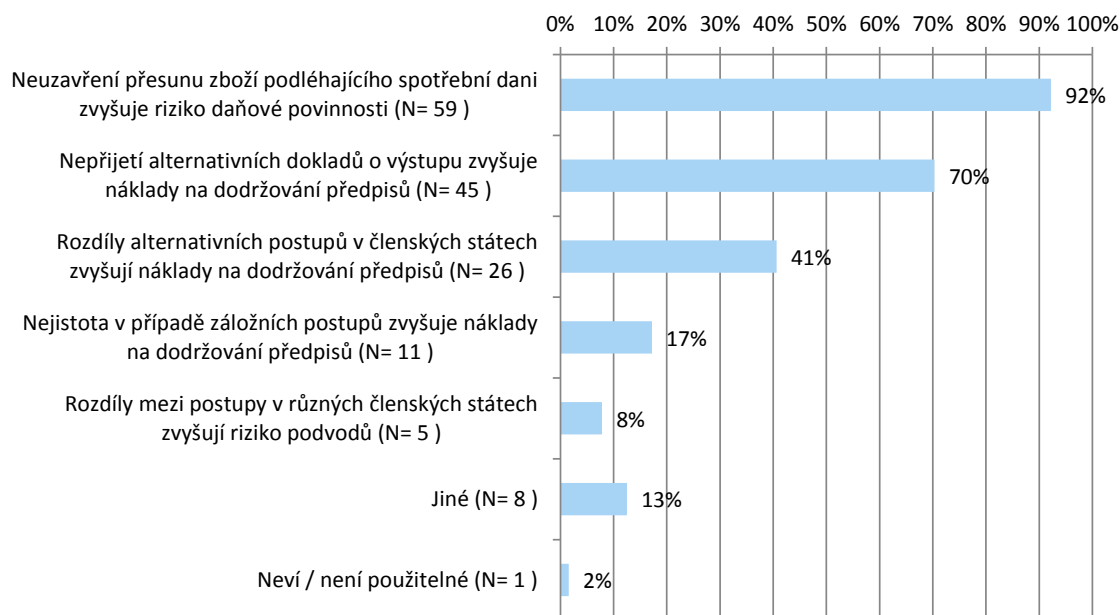
V rámci hodnocení byl posuzován soulad stávající úpravy pro přepravu zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s příslušnou celní úpravou vývozu. Je zřejmé, že existuje prostor pro zlepšení harmonizace postupů. Celkově se jak orgány členských států, tak obchodníci shodli na tom, že vývoz zboží podléhajícího spotřební dani je spojen s problémy. Postupy pro dovoz výrobků podléhajících spotřební dani představují pro členské státy rovněž problémy, avšak ukázalo se, že obchodníci s nimi v praxi tolik problémů nemají. Obchodníci i orgány členských států nicméně zdůrazňovali, že zavedení systému EMCS usnadnilo koordinaci postupů týkajících se spotřební daně a celních procedur. V porovnání s předchozími systémy papírové dokumentace přinesl systém EMCS lepší koordinaci.

Vývoz:¹⁶ Orgány členských států i obchodníci pokládají nedostatečný soulad mezi postupy týkajícími se spotřební daně a vývozními postupy za problematický. Dvaadvacet ze sedmadvaceti členských států (80 %) se domnívá, že stávající úprava pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně není konzistentní s režimem, požadavky a postupy pro celní operace a vývoz. Zprvu, vývozní transakce lze uzavřít v EMCS na základě elektronické zprávy o výstupu z celního systému pro kontrolu vývozu. Celní orgány tuto zprávu často neposkytnou a přesuny musí být zkontrolovány a uzavřeny ručně. Zadruhé, i když je zpráva poskytnuta, někteří vývozci ve vývozním prohlášení neuvedou příslušný odkaz na správní referenční kód odpovídajícího e-AD, takže je pro systém obtížné nebo dokonce nemožné přiřadit údaje o výstupu správnému e-AD. Tyto nedostatky se promítají do zvýšených administrativních nákladů. Výhody automatizace postupů jsou tak ztraceny, protože přesun musí být uzavřen ručně propojením výsledků o výstupu ze systému pro kontrolu vývozu s e-AD z EMCS. Pokud není nalezen odpovídající údaj, musí být odesílatel požádán o předložení alternativního dokladu o výstupu, nebo riskuje, že ztratí zajištění přepravy. Francie uvedla, že v roce 2014 muselo být ručně uzavřeno 12 000 vývozních transakcí. Mezi obchodníky 41 % pokládá chybějící soulad mezi postupy týkajícími se spotřební daně a vývozními postupy za problém. Respondenti uváděli, že nejsou spokojeni s koordinací postupů týkajících se spotřební daně a celních procedur.

¹⁵ Výše uvedený odhad vychází ze statistických údajů Eurostatu o vývozu zboží podléhajícího spotřební dani. Statistiky nerozlišují mezi přímým (zahrnujícím pouze jednu zemi) a nepřímým (při němž je zboží přepravováno přes území více než jednoho členského státu předtím, než opustí území Unie) vývozem. Směrnice se zejména zabývá dohledem nad vývozem, který zahrnuje více než jeden členský stát. V případě přímého vývozu jsou podrobné předpisy vnitrostátní záležitostí a používání EMCS a systému pro kontrolu vývozu není povinné. Nepřímý vývoz zboží podléhajícího spotřební dani přepravovaného v rámci režimu pro zboží po zaplacení daně kapitoly V není upraven, jelikož není žádný příjemce v Unii.

¹⁶ Více podrobností o tom, jak mají být koordinovány systém EMCS a systém kontroly vývozu, viz: „[Hodnocení stávající úpravy držení a přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně](#)“, s. 116–117.

Obrázek 3: Hlavní problémy koordinace mezi postupy týkajícími se spotřební daně a celními procedurami pro vývoz (počet respondentů = 64)



[Zdroj: Hodnocení režimu podmíněného osvobození za rok 2015, Ramboll](#)

Dovoz: K dovozu z hlediska spotřební daně dochází tehdy, když zboží, které bylo dovezeno do Evropské unie ze třetí země, nepodléhá žádnému zvláštnímu celnímu režimu ani režimu vnějšího tranzitu, nebo je propuštěno z celního dohledu. To zahrnuje zaplacení cla, ale také zaplacení spotřební daně a DPH, kromě případů, kdy je zboží ihned umístěno do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (drženo v daňovém skladu nebo odesláno z místa dovozu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně). Je-li konečný příjemce v jiném členském státě, musí přeprava v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně probíhat pod dohledem EMCS.

Obchodníci uváděli méně problémů ohledně úpravy pro dovoz, přičemž nějaké problémy uvedlo 17 % z nich; tyto problémy byly způsobeny zejména rozdíly mezi oznamovacími povinnostmi v různých členských státech, které způsobují vyšší náklady. Naproti tomu devatenáct ze sedmadvaceti členských států vyjádřilo obavy ohledně nedostatečné provázanosti dovozních procedur a předání do EMCS; tyto členské státy uváděly, že další harmonizace postupů by mohla pomoci zmírnit administrativní zátěž a snížit náklady na dodržování předpisů.

Celní tranzit po vývozu¹⁷

Některé hospodářské subjekty se raději vyhnou paralelnímu vyřizování postupů pro spotřební daň a celních postupů pro nepřímý dovoz tím, že je před odesláním zboží

¹⁷ Tranzit je zvláštní celní režim, který umožňuje elektronický dohled nad pohybem zboží z jednoho místa (místo odeslání) na jiné (určení) na celním území Unie za použití nového informatizovaného tranzitního systému (NCTS). Tranzit se obvykle používá pro přesuny zboží, které není zbožím Unie, z místa, ve kterém zboží vstupuje na území Evropské unie, na místo, kde je odbavení zboží a jeho propuštění do volného oběhu příhodnější. Na tuto možnost se vztahují právní předpisy týkající se spotřební daně. Kromě toho je v praxi vývoz zboží někdy ukončen předtím, než zboží opustí území EU, a dohled je předán tranzitu. Zvláštní celní režimy byly v celním kodexu Společenství dříve nazývány „režimy s podmíněným osvobozením od cla“.

nahradí tranzitními postupy. V takovém případě je postup pro vývoz ukončen tranzitním postupem, který začíná na celním úřadu výstupu¹⁸, jenž plní úlohu tranzitního úřadu odeslání, pokud se tento úřad nenachází v místě nebo poblíž místa, kde zboží fyzicky opouští Unii. Zboží je poté přepravováno pod dohledem tranzitního systému NCTS na místo výstupu. Tranzit je uzavřen jako výsledek zprávy o výsledcích tranzitu zaslané úřadem určení úřadu odeslání. Má se za to, že tento postup usnadňuje obchodování, poněvadž umožňuje přepravu zboží do centrálního uzlu v rámci vývozního postupu, uzavření tohoto postupu a následné přeskupení a vývoz v režimu tranzitu.

Celkově však zúčastněné subjekty nepovažují tento postup za uspokojivé řešení. Navíc právní předpisy týkající se spotřební daně neposkytují jasný právní základ pro používání tranzitního režimu po ukončení vývozního režimu a zboží takto přepravované není z právního hlediska propuštěno ke spotřebě v souladu s předpisy, pokud je příslušný vývozní postup uzavřen poté, co byl zahájen tranzitní postup, tj. předtím, než zboží fyzicky opouští celní území Evropské unie.

Jedenáct ze sedmadvaceti členských států uvedlo, že spojení vývozního postupu s následným tranzitním postupem působí problémy. Takový postup vyžaduje buď manuální uzavření přesunu v rámci EMCS, nebo, v některých členských státech, uzavření vývozního režimu, po němž se, jakmile je zahájen tranzit, automaticky spustí EMCS, i když se zboží stále pohybuje na území Evropské unie v režimu tranzitu. Údaje v EMCS již pak nejsou přesné, neboť zboží fyzicky opouští území Evropské unie teprve po ukončení tranzitního režimu.

Z respondentů, kteří vyvážejí zboží podléhající spotřební dani, 40 % uvedlo, že tento postup používá (45 % jej nepoužívá a 15 % nevědělo). Uváděli přitom výhody, pokud jde o úsporu času a nákladů a lepší možnost sledování pohybu. Nicméně rovněž uznávali, že existují problémy s koordinací údajů mezi postupy pro spotřební daň a režimem tranzitu. Postupy, které při vývozu výrobků podléhajících spotřební dani kombinují režim vývozu s režimem tranzitu, byly zdrojem problémů pro 26 % respondentů, kteří je používají.

3.2.3. *Relevantnost*

Kapitoly III a IV směrnice 2008/118/ES:

Devatenáct členských států se domnívá (souhlasí nebo velmi souhlasí), že v jejich zemi je stále zapotřebí EMCS navzdory příznivému vývoji, co se týče určitých typů podvodů. Pouze jeden členský stát nesouhlasil, zatímco ostatní respondenti buď nevěděli, nebo nevyjádřili ani souhlas ani nesouhlas. Potřebnost systému EMCS potvrdily členské státy i obchodníci, kteří volají po rozšíření oblasti působnosti systému EMCS tak, aby se vztahoval i na mazací oleje a surový tabák, s cílem zabránit podvodům. Členské státy vyjádřily nutnost analyzovat funkční specifikace systému EMCS a pokračovat v jeho vývoji tak, aby zahrnoval i automatizaci pro přesuny zboží, u kterého již byla daň zaplacená. Uváděly, že příznivý vývoj, co se týče určitých typů podvodů, neznamená, že se snížila potřeba systému EMCS, nýbrž to, že je systém EMCS nutné posílit. Bylo konstatováno, že jakékoliv navržené změny EMCS musí zajišťovat rovnováhu mezi

¹⁸ Celním úřadem výstupu je obvykle celní úřad na hranici, v přístavu nebo na letišti nebo v jejich blízkosti, který potvrzuje, že zboží opustilo celní území Evropské unie, a že jeho vývoz byl tudíž ukončen. Článek 329 prováděcího aktu k celnímu kodexu Unie umožňuje, aby úlohu úřadu výstupu plnily i jiné úřady na tomto území, a tudíž umožňuje ukončení vývozu před tím, než zboží toto území fyzicky opouští. To může a nemusí automaticky uzavřít EMCS, v závislosti na členském státu.

„předcházením podvodům a usnadňováním obchodu“, aby se přínosy EMCS maximalizovaly.

Šestnáct ze sedmadvaceti členských států souhlasilo s tím, že podobných výsledků při boji proti podvodům by nebylo možné dosáhnout bez opatření na úrovni EU (tj. prostřednictvím vnitrostátních, dvoustranných či mezinárodních opatření).

Kapitola V směrnice 2008/118/ES:

Komise se domnívá, že existuje stálá potřeba celounijního rámce pro přesun zboží mezi podniky v rámci postupu pro zboží, u kterého již byla daň zaplacená, aby se zamezilo dvojímu zdanění. Komise nicméně podporuje závěr členských států a obchodníků, že režim pro zboží, u kterého již byla daň zaplacená, podle kapitoly V, není dostatečně účinný a efektivní.

3.2.4. Přidaná hodnota EU

Pro obchodníky hlavní přínosy společného systému EMCS souvisí se zkrácením doby potřebné ke zpracování dokladů ke spotřební dani, s možností sledovat pohyb (jak pro odesílatele, tak pro příjemce) a se zjednodušením auditů a kontroly díky účelnější a kvalitnější průvodní dokumentaci.

Celkové stávající úprava poskytuje jasný a soudržný rámec pro držení a přepravu zboží podléhajícího spotřební dani. V omezeném počtu oblastí vedly rozdílné výklady v různých členských státech k rozdílným vnitrostátním pravidlům a k nejistotě pro obchodníky. Například pravidla týkající se povinnosti k dani v případě zjištění chybějícího zboží jsou v současné době zdrojem nejasností a je třeba je vyjasnit. Mechanismy komunikace mezi obchodníky a příslušnými orgány při mimořádných situacích musí být zdokonaleny, buď s využitím některého ze stávajících nástrojů, nebo prostřednictvím vytvoření nového nástroje.

Pro řádné fungování vnitřního trhu jsou nezbytná jednotná pravidla pro EMCS. K tomu přispívá i harmonizace přístupu k EMCS prostřednictvím stanovení společných definic pro subjekty oprávněné k držení a přepravě zboží v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Tato opatření obecně zajistila, že prostor pro diskriminační podmínky v různých členských státech je omezený. I když pravomoc povolovat obchodníkům držení a přepravu zboží podléhajícího spotřební dani zůstane členským státům, nezdá se, že by to znamenalo významné překážky pro přístup na trh.

Obchodníci uváděli, že hlavní přínosy EMCS souvisí s možností sledovat pohyb zboží (jak pro odesílatele, tak pro příjemce), díky níž mohou snáze kontrolovat vlastní činnost a sledovat účinnost a efektivitu vlastních mechanismů plnění daňových povinností.

Obecně měly orgány daňové správy i obchodníci za to, že výhody společného postupu na evropské úrovni, pokud jde o transakce mezi podniky (B2B), jsou omezené kvůli právním a technickým nejasnostem a kvůli rozdílům mezi jednotlivými státy. V případě prodeje na dálku poskytovala stávající úprava malou nebo neposkytovala žádnou přidanou hodnotu EU v důsledku nedostatečné harmonizace. Někteří obchodníci uváděli, že stávající režim je stejně nebo dokonce ještě více zatěžující než režim pro vývoz zboží do třetích zemí.

Oblastmi, kde by mohla být přínosná další harmonizace, se zabývá oddíl 4.

4. OTÁZKY, KTERÝM JE TŘEBA DÁLE VĚNOVAT POZORNOST

Navrhovaných zlepšení lze dosáhnout prostřednictvím plánované změny směrnice 2008/118/ES a jejích prováděcích nařízení, jak předpokládá pracovní program Komise.

4.1. Povolování

Směrnice 2008/118/ES stanoví společné definice EU pro různé typy schválených obchodníků oprávněných k držení a přepravě zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Tyto definice přispívají k vytvoření jasného a soudržného rámce pro držení a přepravu zboží podléhajícího spotřební dani a zajišťují rovné zacházení s podniky.

Požadavky pro povolení k držení a přepravě zboží podléhajícího spotřební dani a pro zjednodušení se v jednotlivých členských státech liší. Požadavky pro povolení jsou komplikované. To může pro obchodníky znamenat překážky a postup podání žádosti může být časově náročnější, než je nutné. Když byli obchodníci například dotázáni na pravidla pro výpočet zajištění povolení¹⁹, řada z nich (24 %) uvedla, že je nezná. Analýza údajů, kterou provedly členské státy, ukázala, že obchodníci z téže země působící v témže odvětví někdy dostávají protichůdné informace. Například obchodníci v Německu (členský stát s nejvyšší účastí v průzkumu) uváděli, že jejich zajištění pro skladování byla počítána na základě ročního obrátu (34 %), měsíčního obrátu (3 %), roční výše splatné spotřební daně (16 %) a měsíční výše splatné spotřební daně (21 %). Z toho vyplývá, že některé požadavky a ustanovení jsou velmi komplikované.

Komplikovanost přístupu k předpisům a jejich porozumění byla zdůrazňována rovněž v případových studiích. Subjekty ze čtyř členských států uvedly, že obchodníci často podávají neúplné žádosti, což znamená pro příslušné orgány zbytečnou práci navíc.

Ve většině členských států jsou obchodníci povinni mít jak zajištění pro přepravu za účelem zajištění dluhu na spotřební dani pro daný přesun, tak zajištění pro povolení, které se vztahuje na činnost daňových skladů nebo registrovaných odesílatelů a příjemců. Zajištění spravují členské státy. Obchodníci považují zajištění za podstatnou zátěž navzdory tomu, že za účelem podpory malých podniků, konkrétních výrobců a obchodníků, kteří dodržují daňové předpisy, jsou běžně požadovány snížené záruky nebo nejsou požadovány záruky žádné. Prominutí záruky je povoleno pouze ve zvláštních případech stanovených ve směrnici 2008/118/ES.

4.2. Řešení případů chybějícího zboží, přebytků, další výjimky a boj proti podvodům²⁰

Od dokončení hodnoticí studie Evropský soudní dvůr vydal rozhodnutí o člancích 10 a 20 směrnice, které mimo jiné objasňuje, kdy je přeprava ukončena²¹. Účelem ustanovení

¹⁹ Zajištění, pokud je požadováno, musí pokrýt rizika spojená s výrobou, zpracováním a držením zboží podléhajícího spotřební dani. Spravují je členské státy.

²⁰ Další podrobnosti viz: Hodnocení stávající úpravy držení a přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, s. 75–87.

²¹ Rozsudek Soudního dvora (šestého senátu) ze dne 28. ledna 2016 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce od Bundesfinanzhof — Německo) — BP Europa SE v. Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Věc C-64/15), Úř. věst. 2016/C 106/11.

čl. 20 odst. 2 směrnice, které uvádí, kdy přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně končí, je definovat okamžik, kdy je toto zboží považováno za zboží propuštěné ke spotřebě, a určit, ve kterém okamžiku je splatná daň z uvedeného zboží. To je ještě důležitější v případě zjištění chybějícího zboží při dodání. Postup reklamace chybějícího zboží však není jasný. Pohledávky vůči obchodníkům upravuje směrnice 2010/24/EU²² (směrnice o vymáhání), avšak využívání nástrojů, které tato směrnice poskytuje, se mezi členskými státy různí. V některých případech nejsou využívány vůbec. Neexistuje jednoznačný základ pro propojení nástrojů pro vymáhání s předchozím určením povinnosti ke spotřební dani. Specifikace EMCS²³ poskytují prostředek komunikace mezi členskými státy a obchodníky umožňující určit případnou odpovědnost, avšak tento nástroj je využíván jen málo. EMCS rovněž umožňuje zasílání zpráv pro účely nárokování úhrady daně, které mají nárokující členské státy zaslat členskému státu odeslání, jenž odpovídá za správu zajištění, avšak tyto zprávy se rovněž využívají velmi zřídka, pokud vůbec.

Někteří obchodníci si stěžovali, že nemohou měnit údaje v elektronickém správním dokladu (e-AD) poté, co jej přijal členský stát odeslání, což vede ke sporům ohledně množství a výše splatné spotřební daně. Odesílatel může členskému státu odeslání zaslat zprávu o incidentu v rámci EMCS, v níž na tuto chybu upozorní. Hlavním účelem zprávy o incidentu je nicméně umožnit obchodníkům informovat o závažných incidentech, k nimž dojde během přepravy; v současné době je však tato možnost málo využívána. V roce 2014 si členské státy vzájemně zaslaly pouze 1 160 zpráv o incidentu, tedy u přibližně 0,04 % z 2,95 milionů úkonů přepravy v rámci EMCS za uvedený rok. Podávání zpráv však není ze zákona povinné.

Změna místa určení po odmítnutí nebo nepřijetí²⁴ zásilky: členské státy se v rámci expertní skupiny dohodly, že pokud je zboží odmítnuto či nepřijato, měl by odesílatel změnit místo určení, aby byla zásilka vrácena do místa odeslání, nebo zaslána novému příjemci. To by mělo být zákonnou povinností. Dalším zlepšením by bylo, pokud by byl odesílatel povinen reagovat na zprávu o odmítnutí nebo nepřijetí. Pro řešení tohoto problému byla navržena dvě řešení: zaprvé, specifikace by měly být podpořeny zákonnou povinností zaslat zprávu o odmítnutí či nepřijetí a zadruhé by měl být vytvořen právní základ zajišťující, že po zprávě o odmítnutí či nepřijetí odesílatel automaticky změní místo určení.

Obecně se má za to, že systém EMCS snížil množství podvodů. Hlavními problémy zjištěnými členskými státy bylo vkládání příliš dlouhých časů přepravy ze strany obchodníků a některé chybějící údaje v e-AD, například údaje o vlastnictví zboží v místě odeslání a určení, jež by mohly pomoci při analýze rizik.

²² Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření, Úř. věst. L 84, 31.3.2010, s. 1.

²³ Specifikace EMCS jsou dokumenty, které popisují centrální a vnitrostátní požadavky na EMCS a plnění těchto požadavků na vysoké úrovni (tzv. funkční specifikace systémů pro spotřební daně); jejich podrobnější popis je obsažen v řadě různých dokumentů.

²⁴ V tomto kontextu se „odmítnutím“ zásilky rozumí rozhodnutí příjemce nepřijmout zásilku zboží, které se nachází v místě odeslání, nebo je na cestě z tohoto místa. „Nepřijetím“ se rozumí rozhodnutí nepřijmout zboží, které bylo doručeno do místa určení.

4.3. Koordinace postupů v oblasti cel a v oblasti spotřebních daní

Jak bylo uvedeno výše, problémem i nadále zůstává velký počet neuzavřených úkonů přepravy v případě nepřímého vývozu zboží podléhajícího spotřební dani. Jasný právní základ pro tranzit a lepší harmonizace pravidel pro zacházení s dováženým zbožím podléhajícím spotřební dani by rovněž mohly být přínosné.

4.4. Postupy u zboží, u kterého již byla daň zaplacená, zaměřené na malé a střední podniky

Úprava přepravy zboží, u kterého již byla daň zaplacená, mezi podniky, která je zvláště důležitá pro malé a střední podniky, nefunguje dobře, představuje administrativní zátěž a přináší vysoké náklady na dodržování předpisů a je rovněž potenciálním zdrojem podvodů. Papírové dokumenty musí být zasílány zpět do členského státu odeslání. Vrácení v členském státě odeslání je možné až po obdržení této dokumentace. Papírové dokumenty mohou být potenciálně podvodně použity vícekrát, jelikož není žádná právně stanovená lhůta pro jejich zpětné zaslání.

Úprava pro prodej zboží podléhajícího spotřební dani na dálku funguje ještě hůře, neboť při obecně rozšířeném využívání daňových zástupců je legální obchodování nerentabilní. Komise však navrhuje tento problém řešit až poté, co bude dosaženo dohody ohledně jednoho správního místa pro DPH u prodeje na dálku. Zrušení pouze daňového zástupce by zátěž pro obchodníky nesnížilo, neboť ti se musí rovněž registrovat k DPH v členském státě spotřeby.

5. ZÁVĚRY A NÁSLEDNÁ OPATŘENÍ

S ohledem na zjištění obou studií a na hodnocení SWD(2017) xxx Komise dospěla k těmto závěrům:

Úprava držení a přepravy zboží podléhajícího spotřební dani by neměla narušovat hospodářskou soutěž, bránit volnému pohybu zboží v rámci EU ani výběru daní a neměla by usnadňovat daňové podvody.

Celkově stávající opatření pro držení a přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně fungují účinně a efektivně a způsobem, kterého by nemohlo být dosaženo bez celounijní úpravy. Stále je však třeba vyřešit některé problémy, zejména koordinaci postupů upravujících spotřební daně a celních procedur, kde existuje vysoká míra právní nejistoty a značný prostor pro zlepšení koordinace technických postupů. Přestože zavedení EMCS pro dohled nad pohybem zboží podléhajícího spotřební dani v režimu dočasného osvobození pomohlo zlepšit výběr spotřební daně, je možné provést řadu právních a technických změn, které by dále snížily daňové úniky a podvody.

Úprava přepravy zboží, které již bylo propuštěno ke spotřebě do jiného členského státu, je mnohem méně uspokojivá – stávající opatření jsou neúčinná, nedostatečná pro zajištění volného pohybu zboží podléhajícího spotřební dani a potenciálně umožňují daňové úniky a podvody. To představuje problém zejména pro malé a střední podniky, které tato opatření využívají nejvíce. Používání EMCS i pro postupy u zboží, ze kterého již byla daň zaplacená, by tento typ obchodování zjednodušilo, zprůhlednilo a vyjasnilo pravidla a umožnilo obchodníkům snadno a rychle získávat zpět daň zaplacenou v členském státě odeslání.

Následná opatření:

- 1) Komise posoudí možná právní a technická zlepšení pro řešení nesrovnalostí a vyřizování nároků členských států.
- 2) Komise posoudí, zda by bylo vhodné navrhnout méně zatěžující režim, než je EMCS nebo zjednodušený průvodní doklad, pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani, které nepředstavuje vysoké daňové riziko, jako je denaturovaný líh, aromata, parfémy a některé energetické produkty.
- 3) Komise posoudí možnosti právních a technických změn úpravy pro dohled nad dovozem, vývozem a tranzitem zboží podléhajícího spotřební dani.
- 4) Komise provede analýzu možností částečné nebo plné automatizace postupů pro zboží, z něhož již byla zaplacená daň, při přepravě mezi podniky s cílem snížit administrativní zátěž a náklady obchodníků a členských států spojené s dodržováním předpisů.
- 5) Komise prozkoumá možnosti budoucího zlepšení opatření pro přeshraniční prodej zboží podléhajícího spotřební dani na dálku.

Komise zohlední tyto závěry při přípravě revize směrnice na základě pracovního programu Komise na rok 2017 (COM(2016) 710 final, příloha 2). Součástí této revize bude i veřejná konzultace a posouzení dopadů.