

## SHRNUTÍ ZÁVĚREČNÉ ZPRÁVY RIA

1. Základní identifikační údaje	
Název návrhu: Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony	
Zpracovatel / zástupce předkladatele: Ministerstvo financí	Předpokládaný termín nabytí účinnosti (v případě dělené účinnosti rozvedte): 01.2025
Implementace práva EU: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE.	
2. Cíl návrhu zákona	
Cílem je odstranění výkladových či jiných problémů spojených s praktickým uplatňováním zákona o spotřebních daních a zvýšení právní jistoty dotčených subjektů. Dalším cílem je snížení administrativních nákladů podnikatelské sféry a zefektivnění procesu výběru a správy spotřební daně.	
3. Agregované dopady návrhu zákona	
3.1 Dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty: <input checked="" type="checkbox"/> ANO <input type="checkbox"/> NE	
Dopady se očekávají marginální, nicméně pozitivní. V tomto směru budou na státní rozpočet působit ta opatření, která vedou k zefektivnění procesu výběru daně, případně snížení administrativních nákladů správce daně. Lze rovněž očekávat úspory související se zvýšením právní jistoty dotčených subjektů a z tohoto pohledu potenciálním snížením četnosti soudních sporů. Vzhledem k tomu, že podobných dílčích opatření obsahuje novela poměrně velké množství a zároveň se nedá odhadnout, na jaký počet subjektů budou předmětné změny ve výsledku aplikovány, nedají se úspory z tohoto titulu exaktně odhadnout.	
3.2 Dopady na mezinárodní konkurenceschopnost ČR: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE	
-	
3.3 Dopady na podnikatelské prostředí: <input checked="" type="checkbox"/> ANO <input type="checkbox"/> NE	
Navržené změny jsou koncipovány s cílem zvýšit právní jistotu subjektů a snížit administrativní náklady tam, kde je to možné. Z tohoto důvodu se očekávají pozitivní dopady na tuto skupinu dotčených subjektů. Tyto dopady výrazně převyšují opatření, která mohou být spojena s mírně negativním dopadem.	
3.4 Územní dopady včetně dopadů na územní samosprávné celky: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE	
-	
3.5 Sociální dopady: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE	
-	
3.6 Dopady na rodiny: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE	
-	

3.7 Dopady na spotřebitele: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE
-
3.8 Dopady na životní prostředí: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE
-
3.9 Dopady ve vztahu k zákazu diskriminace a ve vztahu k rovnosti žen a mužů: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE
-
3.10 Dopady na výkon státní statistické služby: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE
-
3.11 Korupční rizika: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE
-
3.12 Dopady na bezpečnost nebo obranu státu: <input type="checkbox"/> ANO <input checked="" type="checkbox"/> NE
-

## ZÁVĚREČNÁ ZPRÁVA Z HODNOCENÍ DOPADŮ REGULACE

Předmětná novela zákona obsahuje velký počet dílčích problematik. Pro zpracování závěrečné zprávy z hodnocení dopadů regulace byly vybrány ty nejdůležitější.

### Obsah:

1.	Kapacita daňových skladů zkapalněných ropných plynů (LPG).....	7
1.1.	Důvod předložení a cíle .....	7
1.1.1.	Definice problému .....	7
1.1.2.	Popis existujícího právního stavu v dané oblasti.....	8
1.1.3.	Identifikace dotčených subjektů .....	11
1.1.4.	Popis cílového stavu .....	11
1.1.5.	Zhodnocení rizika.....	11
1.2.	Návrh variant řešení .....	11
1.2.1.	Varianta 0 - Zachování současného stavu .....	11
1.2.2.	Varianta 1 – Vhodné snížení skladovací kapacity zkapalněných ropných plynů .....	11
1.3.	Vyhodnocení nákladů a přínosů .....	11
1.3.1.	Identifikace nákladů a přínosů .....	11
1.3.2.	Náklady .....	12
1.3.3.	Přínosy .....	12
1.3.4.	Vyhodnocení nákladů a přínosů variant.....	13
1.4.	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení.....	14
1.5.	Implementace doporučené varianty a vynucování.....	14
1.6.	Přezkum účinnosti regulace .....	14
1.7.	Konzultace a zdroje dat .....	14
2.	Upřesnění osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji .....	14
2.1.	Důvod předložení a cíle .....	14
2.1.1.	Definice problému .....	14
2.1.2.	Popis existujícího právního stavu v dané oblasti.....	15
2.1.3.	Identifikace dotčených subjektů .....	16
2.1.4.	Popis cílového stavu .....	16
2.1.5.	Zhodnocení rizika.....	16
2.2.	Návrh variant řešení .....	16
2.2.1.	Varianta 0 - Zachování současného stavu .....	16
2.2.2.	Varianta 1 – Vhodné snížení skladovací kapacity zkapalněných ropných plynů .....	16
2.3.	Vyhodnocení nákladů a přínosů .....	17
2.3.1.	Identifikace nákladů a přínosů .....	17
2.3.2.	Náklady .....	17
2.3.3.	Přínosy .....	17

2.3.4.	Vyhodnocení nákladů a přínosů variant.....	18
2.4.	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení.....	18
2.5.	Implementace doporučené varianty a vynucování.....	19
2.6.	Přezkum účinnosti regulace .....	19
2.7.	Konzultace a zdroje dat .....	19
3.	Úpravy v oblasti zdanění malých nezávislých pivovarů.....	19
3.1.	Důvod předložení a cíle .....	19
3.1.1.	Definice problému.....	19
3.1.2.	Popis existujícího právního stavu v dané oblasti.....	20
3.1.3.	Identifikace dotčených subjektů .....	21
3.1.4.	Popis cílového stavu .....	21
3.1.5.	Zhodnocení rizika.....	22
3.2.	Návrh variant řešení .....	22
3.2.1.	Varianta 0 - Zachování současného stavu .....	22
3.2.2.	Varianta 1 - Zpřesnění definic tří aspektů nezávislosti malého nezávislého pivovaru, zavedení sčítání výrob při zachování daňového zvýhodnění a zrušení možnosti vyrábět pivo v licenci	22
3.3.	Vyhodnocení nákladů a přínosů .....	24
3.3.1.	Identifikace nákladů a přínosů .....	24
3.3.2.	Náklady.....	25
3.3.3.	Přínosy.....	25
3.3.4.	Vyhodnocení nákladů a přínosů variant.....	26
3.4.	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení.....	28
3.5.	Implementace doporučené varianty a vynucování.....	28
3.6.	Přezkum účinnosti regulace .....	28
3.7.	Konzultace a zdroje dat .....	29
4.	Změna systému pro stanovení cen cigaret pro konečného spotřebitele.....	29
4.1.	Důvod předložení a cíle .....	29
4.1.1.	Definice problému.....	29
4.1.2.	Popis existujícího právního stavu v dané oblasti.....	29
4.1.3.	Identifikace dotčených subjektů .....	30
4.1.4.	Popis cílového stavu .....	30
4.1.5.	Zhodnocení rizika.....	30
4.2.	Návrh variant řešení .....	31
4.2.1.	Varianta 0 - Zachování současného stavu .....	31
4.2.2.	Varianta 1 – Zvýšení frekvence změn cen cigaret formou zveřejnění na webu správce daně, vynětí problematiky stanovení cen pro konečného spotřebitele ze zákona o cenách, zavedení možnosti doprodávat při změně sazby spotřební daně cigarety až do vyčerpání zásob	31
4.2.3.	Varianta 2 - Plná liberalizace při stanovení cen pro konečného spotřebitele.....	31

4.3.	Vyhodnocení nákladů a přínosů .....	32
4.3.1.	Identifikace nákladů a přínosů .....	32
4.3.2.	Náklady .....	32
4.3.3.	Přínosy .....	32
4.3.4.	Vyhodnocení nákladů a přínosů variant .....	32
4.4.	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení .....	34
4.5.	Implementace doporučené varianty a vynucování .....	34
4.6.	Přezkum účinnosti regulace .....	35
4.7.	Konzultace a zdroje dat .....	35
5.	Úprava snížení úhrady nebo zajištění hodnoty tabákových nálepek .....	35
5.1.	Důvod předložení a cíle .....	35
5.1.1.	Definice problému .....	35
5.1.2.	Popis existujícího právního stavu v dané oblasti .....	35
5.1.3.	Identifikace dotčených subjektů .....	36
5.1.4.	Popis cílového stavu .....	36
5.1.5.	Zhodnocení rizika .....	36
5.2.	Návrh variant řešení .....	36
5.2.1.	Varianta 0 - Zachování současného stavu .....	36
5.2.2.	Varianta 1 – Zavedení nové maximální hranice pro snížení úhrady nebo zajištění hodnoty tabákových nálepek .....	36
5.3.	Vyhodnocení nákladů a přínosů .....	36
5.3.1.	Identifikace nákladů a přínosů .....	36
5.3.2.	Náklady .....	37
5.3.3.	Přínosy .....	37
5.3.4.	Vyhodnocení nákladů a přínosů variant .....	37
5.4.	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení .....	38
5.5.	Implementace doporučené varianty a vynucování .....	38
5.6.	Přezkum účinnosti regulace .....	38
5.7.	Konzultace a zdroje dat .....	38
6.	Vznik daňové povinnosti u surového tabáku .....	39
6.1.	Důvod předložení a cíle .....	39
6.1.1.	Definice problému .....	39
6.1.2.	Popis existujícího právního stavu v dané oblasti .....	39
6.1.3.	Identifikace dotčených subjektů .....	40
6.1.4.	Popis cílového stavu .....	40
6.1.5.	Zhodnocení rizika .....	40
6.2.	Návrh variant řešení .....	40
6.2.1.	Varianta 0 - Zachování současného stavu .....	40

6.2.2.	Varianta 1 – Zjednodušení stanovení vzniku daňové povinnosti .....	40
6.3.	Vyhodnocení nákladů a přínosů .....	41
6.3.1.	Identifikace nákladů a přínosů .....	41
6.3.2.	Náklady .....	41
6.3.3.	Přínosy .....	41
6.3.4.	Vyhodnocení nákladů a přínosů variant .....	41
6.4.	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení .....	42
6.5.	Implementace doporučené varianty a vynucování .....	42
6.6.	Přezkum účinnosti regulace .....	42
6.7.	Konzultace a zdroje dat .....	42
7.	Úprava podmínek pro poskytování kauce u surového tabáku .....	43
7.1.	Důvod předložení a cíle .....	43
7.1.1.	Definice problému .....	43
7.1.2.	Popis existujícího právního stavu v dané oblasti .....	43
7.1.3.	Identifikace dotčených subjektů .....	43
7.1.4.	Popis cílového stavu .....	44
7.1.5.	Zhodnocení rizika .....	44
7.2.	Návrh variant řešení .....	44
7.2.1.	Varianta 0 - Zachování současného stavu .....	44
7.2.2.	Varianta 1 – Zrušení výjimky v povinnosti skládat kauci .....	44
7.2.3.	Varianta 2 – Upravení výjimky v povinnosti skládat kauci .....	44
7.3.	Vyhodnocení nákladů a přínosů .....	44
7.3.1.	Identifikace nákladů a přínosů .....	44
7.3.2.	Náklady .....	44
7.3.3.	Přínosy .....	45
7.3.4.	Vyhodnocení nákladů a přínosů variant .....	45
7.4.	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení .....	45
7.5.	Implementace doporučené varianty a vynucování .....	46
7.6.	Přezkum účinnosti regulace .....	46
7.7.	Konzultace a zdroje dat .....	46
8.	Kontakt na zpracovatele RIA .....	46

## **1. Kapacita daňových skladů zkapalněných ropných plynů (LPG)**

### **1.1. Důvod předložení a cíle**

#### **1.1.1. Definice problému**

Provozovatel výrobního daňového skladu (nakládající s LPG v režimu podmíněného osvobození od daně bez rozlišení daňových sazeb) i držitel povolení k nákupu LPG uvedených do volného daňového oběhu (nakládající s LPG v rozlišení podle tří sazeb daně) musí plnit řadu podmínek. Jedná se o podmínku spolehlivosti, ekonomické stability, bezdlužnosti, živnostenského oprávnění, nebo podmínku, že není v likvidaci nebo úpadku.

Obě dvě skupiny výše uvedených subjektů mají povinnost vést evidenci, která se uchovává po dobu 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém byla tato evidence vyhotovena. Strukturu a formát evidence zveřejňuje správce daně způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Určité společné podmínky lze nalézt i v požadavcích na měřicí zařízení, která musí splňovat požadavky zákona upravujícího metrologii (v případě LPG je to hmotnostní průtokoměr, kterým musí disponovat osoby plnící LPG do tlakových nádob). Rovněž některé další požadavky, především požadavky na zásobníky, které musejí být pevně spojeny se zemí, jsou pro oba režimy podobné.

I přes tyto společné podmínky existují rozdíly mezi nakládáním s LPG v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně a nakládáním s LPG ve volném daňovém oběhu.

Jedním ze základních rozdílů mezi režimem podmíněného osvobození od daně a režimem volného daňového oběhu je skutečnost, že pouze v režimu podmíněného osvobození od daně je možné minerální oleje vyrábět. Držitelé povolení k nákupu LPG uvedených do volného daňového oběhu tak nemají právo vyrábět LPG, byť by se mohlo jednat o pouhé smíchání jeho složek, tj. propanu s butanem.

K dalším praktickým rozdílům mezi provozovateli výrobních daňových skladů a držitelů povolení k nákupu LPG ve volném daňovém oběhu vedle již zmiňované výroby LPG (a s tím související libovolné nakládání s LPG a změna jejich množství) patří skutečnost, že mohou-li provozovatelé daňových skladů s LPG tyto minerální oleje vyrábět, mohou také určovat, k jakému účelu budou použity, a tedy jakou sazbou spotřební daně budou zdaněny.

Příslušné sazby daně jsou uvedeny v § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních. LPG určené pro pohon motorů jsou zdaněny sazbou 3 933 Kč/1000 kg, LPG pro vytápění mají sazbu 0 Kč/1000 kg a na LPG určené pro pohon stacionárních motorů, strojů a provozů při stavbách, inženýrských pracích a veřejných pracích, vozidel určených mimo veřejné cesty, se vztahuje sazba 1 290 Kč/1000 kg.

Jak už bylo uvedeno výše, jsou LPG zdaněny třemi různými sazbami daně v závislosti na účelu použití, což se mimo jiné projevuje v možnosti vzniku daňových úniků (při záměně LPG již uvedených do volného daňového oběhu) při záměně LPG použitých pro účel zdaněný nižší sazbou za účel zdaněný vyšší sazbou daně.

Speciální podmínky, které se vztahují na nakládání s LPG, jsou následně stanoveny i v dalších zákonech, jako např. zákoně č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pohonných hmotách“). Podle § 5 odst. 3 zákona o pohonných hmotách je na čerpací stanici a na výdejní jednotce zakázáno plnění mobilních tlakových nádob LPG, s výjimkou čerpání LPG do pevně zabudovaných palivových nádrží motorových vozidel a odběru vzorků při kontrole složení a jakosti pohonných hmot.

Rovněž podle § 5 odst. 7 písm. c) zákona o pohonných hmotách je provozovatel čerpací

stanice povinen zajistit, aby byla za každý kalendářní den vedena průkazná evidence o množství prodaných nebo vydaných pohonných hmot, ve které je zvláště za každý výdejní stojan pohonných hmot zaznamenán stav součtového počítadla na stanoveném měřidle podle zákona o metrologii. Tuto evidenci je provozovatel čerpací stanice povinen uchovávat po dobu 3 let ode dne prodeje nebo výdeje pohonných hmot a je dále rovněž povinen zajistit, aby na požádání celního úřadu byla bez zbytečného odkladu evidence předložena a byl vyvolán stav součtového počítadla stanoveného měřidla podle zákona o metrologii. Výše uvedené podmínky, které jsou předmětem jiného zákona, mají mimo jiné vedlejší efekt v tom smyslu, že ve volném daňovém oběhu zabraňují záměně LPG s různými daňovými sazbami (tj. daňovým únikům).

Přes výše uvedené přísně nastavené podmínky pro nakládání s LPG ve volném daňovém oběhu je na daňové sklady LPG kladena podmínka vyšší minimální kapacity 200 000 litrů LPG (na rozdíl od 50 000 litrů pro všechny ostatní minerální oleje). Důvodem zavedení rozdílné kapacity skladování u LPG a ostatních minerálních olejů bylo (s účinností od prvního znění zákona o spotřebních daních, tedy od 1. ledna 2004) zvýšené nebezpečí daňových úniků, které vyplývalo z existence trojí sazby daně u LPG.

Vzhledem k dodatečným podmínkám, které jsou dnes na obchod s LPG kladeny (např. viz výše zmiňovaný zákon o pohonných hmotách) je i při uvažovaném snížení minimální kapacity daňových skladů LPG minimalizováno riziko potenciálních daňových úniků, což mimo jiné potvrzuje i stanovisko správce daně.

### **1.1.2. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti**

LPG jsou jako předmět spotřební daně definovány v § 45 odst. 1 písm. e), f), g) zákona o spotřebních daních. Tyto látky se získávají z ropy a standardně jsou přechovávány v tlakových nádobách. Základními komponenty jsou propan a butan. Oblast použití těchto minerálních olejů je velmi široká, od výroby tepla, odasfaltování těžkých ropných produktů, použití v kosmetice a ve sprejích či pro další zpracování v petrochemickém průmyslu.

Z pohledu použití a sazby daně rozdělujeme LPG do tří skupin uvedených v § 45 odst. 1 písm. e), f) a g) zákona o spotřebních daních. Pod písm. e) jsou LPG primárně určeny pro pohon motorů a jsou zatíženy nejvyšší sazbou daně. Pod písm. f) patří LPG používané především pro výrobu tepla, které mají nejnižší, tj. nulovou daňovou sazbu a konečně pod písm. g) spadají LPG používané např. pro stacionární motory, stroje na stavbách a vozidla mimo veřejné cesty.

V distribučním řetězci subjektů, které nakládají se LPG na daňovém území České republiky a distribuují LPG konečným spotřebitelům vystupují dvě skupiny. První skupinu tvoří daňové sklady, které přijímají, vyrábějí, zpracovávají, vydávají a jinak nakládají s minerálními oleji, tedy i s LPG v režimu podmíněného osvobození od daně. Druhou skupinu představují subjekty, které nakládají s LPG ve volném daňovém oběhu, tedy v případě, že spotřební daň již byla zaplacená.

První skupina subjektů, tj. daňové sklady, musejí mít povolení k provozování daňového skladu podle § 19 a násl. zákona o spotřebních daních. Druhá skupina subjektů musí disponovat povolením k nákupu LPG dle § 60 a násl. zákona o spotřebních daních, pokud LPG ve volném daňovém oběhu přeprodávají nebo pokud spotřebovávají daňově zvýhodněné LPG zatížené nižší daňovou sazbou.

Povolení k provozování daňového skladu musí mít vydáno každá osoba, která minerální oleje (a tedy i LPG) vyrábí, přijímá, skladuje, nebo zpracovává. Mezi nejzákladnější způsoby výroby LPG je smíchání propanu a butanu, k tomuto míchání v různém poměru je tedy nutné povolení k provozování daňového skladu.



Provozovatel daňového skladu musí kumulativně plnit několik obecných podmínek nejen proto, aby mu bylo příslušné povolení vydáno, ale i z toho důvodu, aby mu nebylo správcem daně odejmuto. Základní podmínky, které musí provozovatel daňového skladu plnit, jsou definovány v § 43c zákona o spotřebních daních. Těmito podmínkami jsou spolehlivost, bezdlužnost, ekonomická stabilita, oprávnění provozovat živnost a skutečnost, že provozovatel daňového skladu není v likvidaci, nebo úpadku.

Podle § 43c odst. 2 zákona o spotřebních daních platí, že podmínky spolehlivosti a bezdlužnosti musí splňovat nejen navrhovatel, který o vydání povolení žádá, ale v případě, že je navrhovatelem právnická osoba, rovněž fyzická osoba, která je statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu navrhovatele anebo vykonává činnost statutárního orgánu navrhovatele.

Osoba se podle § 43d zákona o spotřebních daních považuje za spolehlivou, pokud je bezúhonná a pokud v posledních třech letech neporušila závažným způsobem daňové, celní nebo účetní předpisy. Osoba se dále podle § 43f zákona o spotřebních daních považuje za bezdlužnou, pokud nemá evidován nedoplatek s výjimkou nedoplatku, u kterého je povoleno posečkání jeho úhrady nebo rozložení jeho úhrady na splátky, u orgánu Finanční správy České republiky, u orgánů Celní správy České republiky, na pojistném a na penále na veřejné zdravotní pojištění a na pojistném a na penále na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Podle § 43g zákona o spotřebních daních je za ekonomicky stabilního považován ten, kdo nevykazuje riziko, že nedostojí svým platebním povinnostem vztahujícím se ke správě spotřební daně na základě hodnocení ukazatelů rentability, likvidity, finanční stability, aktivity, produktivity práce a dalších skutečností významných pro posouzení tohoto rizika.

Další podmínkou, kterou musí provozovatel daňového skladu splnit, je složení zajištění daně (§ 19b zákona o spotřebních daních) přibližně ve výši měsíční daňové povinnosti (§ 21 odst. 6 zákona o spotřebních daních). Provozovatel daňového skladu LPG musí nadto podle § 58 odst. 7 zákona o spotřebních daních poskytnout zajištění daně v takové výši, jakoby všechny LPG byly určeny pro pohon motorů, tedy při respektování nejvyšší sazby daně určené pro LPG (3 933 Kč/1000 kg).

Další podmínky, které musí plnit ne všechny daňové sklady, ale pouze daňové sklady s minerálními oleji, jsou vyjmenovány v § 59 odst. 8 zákona (skladovací zařízení, měřicí zařízení, skladovací kapacita a ostatní podmínky dle zvláštních právních předpisů).

Skladovací zařízení musí být užíváno v souladu se stavebním zákonem a měřicí zařízení musí vyhovovat požadavkům zákona upravujícího metrologii. Minimální skladovací kapacita daňových skladů minerálních olejů je v současné době nastavena na 50 000 litrů, u LPG je to 200 000 litrů. Daňové sklady minerálních olejů musí rovněž plnit podmínky stanovené zvláštními právními předpisy pro ochranu života a zdraví osob a životního prostředí. Konkrétně se jedná o následující právní předpisy:

- zákon č. 133/1985 Sb., o požární ochraně, ve vazbě na požadavky zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon),
- zákon č. 224/2015 Sb., o prevenci závažných havárií způsobených vybranými nebezpečnými chemickými látkami nebo chemickými směsmi (dále jen „zákon o prevenci závažných havárií“),
- zákon č. 239/2000 Sb., o integrovaném záchranném systému,
- zákon č. 350/2011 Sb., o chemických látkách a chemických směsích,
- zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích,
- zákon č. 100/2001 Sb., o posuzování vlivu na životní prostředí,

- vyhláška č. 246/2001 Sb., o stanovení podmínek požární bezpečnosti a výkonu státního požárního dozoru,
- vyhláška č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb,
- nařízení vlády č. 406/2004 Sb., o bližších požadavcích na zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci v prostředí s nebezpečím výbuchu.

Zákon o prevenci závažných havárií v příloze č. 1 tabulce č. II vyjmenovává všechny nebezpečné látky, na které se zákon vztahuje. Mezi ně patří také LPG (položka 18 tabulky). LPG se dělí do skupiny A (množství nad 50 tun), čemuž odpovídá cca 93 000 až 370 000 litrů LPG a do skupiny B (množství nad 200 tun), čemuž odpovídá cca 370 000 litrů LPG.

V souladu s § 31 odst. 1 zákona o prevenci závažných havárií provozovatel, který bude zřizovat nový objekt nebo jeho část výstavbou nebo změnou užívání dokončené stavby (dále jen „nový objekt“), zpracuje za podmínek stanovených v § 5 odst. 1 a 2 zákona o prevenci závažných havárií návrh na zařazení a posouzení rizik závažné havárie a předloží jej krajskému úřadu nejpozději při podání žádosti o vydání jednotného environmentálního stanoviska.

Krajský úřad posoudí návrh na zařazení předložený provozovatelem podle odstavce 1 a rozhodne o zařazení objektu do skupiny A nebo do skupiny B. Krajský úřad zároveň zajistí zpracování posudku k posouzení rizik závažné havárie.

Krajský úřad dále rozhodne na základě posudku a vyjádření dotčených orgánů, dotčených obcí a připomínek veřejnosti o schválení návrhu bezpečnostní dokumentace do 45 dnů ode dne doručení posudku.

V souladu s § 32 odst. 1 zákona o prevenci závažných havárií provozovatel nového objektu zařazeného podle § 31 odst. 2 zákona o prevenci závažných havárií zpracuje bezpečnostní program (podle § 10 zákona o prevenci havárií platí pro skupinu A) nebo bezpečnostní zprávu (dle § 12 zákona o prevenci havárií platí pro skupinu B) a jejich návrh předloží ke schválení krajskému úřadu nejpozději 5 měsíců před uvedením nového objektu do zkušebního provozu. V případě, že se zkušební provoz neprovádí, provozovatel předloží návrh bezpečnostního programu nebo bezpečnostní zprávy ke schválení krajskému úřadu ve stejné lhůtě před uvedením do užívání podle stavebního zákona.

Dle § 32 odst. 2 zákona o prevenci závažných havárií provozovatel nesmí nový objekt uvést do zkušebního provozu před nabytím právní moci rozhodnutí krajského úřadu o schválení bezpečnostního programu nebo bezpečnostní zprávy. V případě, že se zkušební provoz neprovádí, provozovatel předloží pravomocné rozhodnutí krajského úřadu o schválení bezpečnostního programu nebo bezpečnostní zprávy k žádosti o vydání kolaudačního rozhodnutí podle stavebního zákona. Provozovatel nesmí nový objekt uvést do užívání bez pravomocného rozhodnutí o schválení bezpečnostního programu nebo bezpečnostní zprávy.

Ustanovení § 32 odst. 3 zákona o prevenci závažných havárií stanoví, že provozovatel nového objektu zařazeného do skupiny A nebo do skupiny B zpracuje plán fyzické ochrany a zašle jej krajskému úřadu a krajskému ředitelství Policie České republiky na vědomí nejpozději v den uvedení nového objektu do zkušebního provozu. V případě, že se zkušební provoz neprovádí, provozovatel zašle plán fyzické ochrany krajskému úřadu a krajskému ředitelství Policie České republiky na vědomí nejpozději v den uvedení nového objektu do užívání podle stavebního zákona.

Poslední dokument, který musí provozovatel nového objektu zařazeného do skupiny B vyhotovit je vnitřní havarijní plán, který společně s podklady pro stanovení zóny havarijního plánování a zpracování vnějšího havarijního plánu předloží krajskému úřadu a hasičskému záchrannému sboru, jak je uvedeno v § 32 odst. 4 zákona o prevenci závažných havárií.

### **1.1.3. Identifikace dotčených subjektů**

Daňové sklady LPG, držitelé povolení k nákupu LPG uvedených do volného daňového oběhu a správce daně.

### **1.1.4. Popis cílového stavu**

Cílem je podpora malého a středního podnikání, umožnění vstupu na trh s LPG dalším subjektům, rozšíření okruhu dodavatelů této komodity a částečné vyrovnání podmínek daňových LPG skladů s podmínkami daňových skladů ostatních minerálních olejů.

### **1.1.5. Zhodnocení rizika**

V případě nepřijetí nové úpravy bude nadále zabráněno některým držitelům povolení k nákupu LPG uvedených do volného daňového oběhu stát se provozovateli daňových skladů. Bude tak nadále přetrvávat tato relativní překážka rozvoje malého a středního podnikání v této oblasti. Zároveň bude nadále přetrvávat nesymetrický vztah mezi daňovými sklady LPG a daňovými sklady ostatních minerálních olejů.

## **1.2. Návrh variant řešení**

### **1.2.1. Varianta 0 - Zachování současného stavu**

Varianta 0 vychází ze současné právní úpravy. Současný stav je popsán v předchozích bodech.

### **1.2.2. Varianta 1 – Vhodné snížení skladovací kapacity zkvalifikovaných ropných plynů**

Varianta 1 spočívá ve snížení minimální skladovací kapacity daňových skladů LPG ze stávajících 200 000 litrů na 100 000 litrů. Toto snížení na polovinu dnešní minimální skladovací kapacity se může zdát razantní, ovšem zvážíme-li, že v hmotnostním vyjádření bude minimální skladovací kapacita LPG s ostatními minerálními oleji na srovnatelné úrovni, je navrhované snížení odůvodnitelné.

Rovněž z hlediska prevence závažných havárií odpovídá navrhované minimální množství intervalu (tj. nad 50 tun), kdy jsou bezpečnostní rizika přísněji posuzována a zařazována do skupiny A dle zákona o prevenci havárií. Pro ilustraci a srovnání s ostatními minerálními oleji je možné uvést, že minimální skladovací kapacitě pro minerální oleje mimo LPG (stanovena na 50 000 litrů) odpovídá hmotnost 42 tun (v případě motorové nafty), zatímco u LPG navrhované minimální skladovací kapacitě 100 000 litrů odpovídá hmotnost 53 tun.

Z tohoto srovnání je patrné, že v hmotnostním (nikoliv objemovém) vyjádření se minimální skladovací kapacita s LPG přiblíží minimální skladovací kapacitě nejběžnějšího minerálního oleje, tj. motorové nafty.

Rovněž z hlediska potenciálních daňových úniků bylo správcem daně potvrzeno, že ve snížení této minimální kapacity nespátřuje riziko, a to i s ohledem na znění ostatních zákonů, které tuto oblast regulují.

## **1.3. Vyhodnocení nákladů a přínosů**

### **1.3.1. Identifikace nákladů a přínosů**

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle kritérií, která pokrývají její klady a zápory

(resp. přínosy a náklady).

Jako hlavní hodnotící kritéria byla identifikována:

- náklady a přínosy na straně dotčených podnikatelských subjektů,
- náklady na straně správce daně,
- riziko daňových úniků,
- dopad na podnikatelské prostředí.

### **1.3.2. Náklady**

#### Náklady na straně dotčených podnikatelských subjektů

Subjekty, které dnes mají vydané povolení k nákupu LPG uvedených do volného daňového oběhu by zaznamenaly náklady pouze v případě, kdy se rozhodnou změnit svá povolení na povolení k provozování daňového skladu. I v tomto případě však budou mít prokazování některých podmínek jednodušší a méně administrativně náročné (tj. prokazování spolehlivosti, bezdlužnosti, ekonomické stability), protože s tímto procesem již budou obeznámeny ve spojitosti s vydáváním předchozích povolení.

U zcela nových subjektů budou náklady spojeny s vydáváním nových povolení. Tyto náklady však budou v případě snížení minimálních kapacit daňových skladů nižší, protože investice do menších skladovacích kapacit nebudou tak náročné.

#### Náklady na straně správce daně

Náklady orgánů celní správy by zahrnovaly administrativní náklady spojené s vydáním nových povolení k provozování daňového skladu. Tyto náklady by byly dočasné a spojené s případnou restrukturalizací dodavatelů LPG a jejich případné „přeměně“ z osob nakupujících LPG ve volném daňovém oběhu na daňové sklady. Náklady na kontrolu plnění podmínek provozu daňového skladu, náklady na vedení evidence provozovatelů daňového skladu, atp. by se následně příliš nelišily od kontroly plnění podmínek a evidencí osob nakládajících s LPG ve volném daňovém oběhu.

### **1.3.3. Přínosy**

#### Přínosy na straně dotčených podnikatelských subjektů

Držitelé povolení k nákupu LPG uvedených do volného daňového oběhu mohou využít splnění podmínek, které jsou společné či obdobné pro provozovatele daňových skladů a pro držitele povolení k nákupu LPG ve volném daňovém oběhu, a které už fakticky nyní plní. Jedná se o podmínku prokazování spolehlivosti, bezdlužnosti, ekonomické stability, oprávnění provozovat živnost a skutečnosti, že není v likvidaci, nebo úpadku. Dále podmínka, se kterou již mají tito podnikatelé zkušenosti, je vedení evidence a její uchovávání po dobu 10 let.

Podniky, které se stanou provozovateli daňových skladů, rovněž mohou profitovat z flexibilnějšího výběru dodavatelů a stejně tak se potenciálně rovněž rozšíří okruh dodavatelů subjektům, které nakládají s LPG ve volném daňovém oběhu. Zvýšení konkurence na trhu může mít vedlejší příznivý vliv na cenu a kvalitu LPG na trhu.

Přínosy budou rovněž zaznamenány v souvislosti se „zlevněním“ jedné ze základních podmínek provozování daňového skladu minerálních olejů.

## Riziko daňových úniků

Tím, že by se část držitelů povolení k nákupu LPG ve volném daňovém oběhu stala provozovateli daňových skladů, snížilo by se riziko daňových úniků. U držitelů povolení k nákupu LPG stále existuje riziko zneužití LPG se sníženou daňovou sazbou, které nebudou použity k účelu, ke kterému se snížená sazba vztahuje. V praxi se může jednat například o případy, kdy jsou LPG prodávány se sazbou daně vyšší než se sazbou, se kterou byly uvolněny do volného daňového oběhu.

## Dopad na podnikatelské prostředí

Realizace alternativní varianty povede ke zvýšení počtu provozovatelů daňových skladů LPG. Ti budou moci LPG v daňových skladech legálně vyrábět i distribuovat v režimu podmíněného osvobození od daně při adekvátním zajištění daně stejně jako je v tomto režimu „levněji“ dopravovat z jiných členských států. Osobám s povolením k provozování daňových skladů LPG se tak rozšíří okruh dodavatelů. Okruh dodavatelů se o tyto nové provozovatele daňových skladů rozšíří i osobám nakupujícím LPG ve volném daňovém oběhu.

Zvýšení množství subjektů nabízejících LPG na trhu by mělo vést k vyšší konkurenci s pozitivním dopadem na cenu i kvalitu této komodity.

Tímto opatřením by mělo dojít k podpoře malého a středního podnikání.

### **1.3.4. Vyhodnocení nákladů a přínosů variant**

#### Varianta 0 – Zachování současného stavu

S variantou 0 se nepojí žádné dodatečné administrativní a jiné náklady ani přínosy na straně správce daně, ani na straně podnikatelských subjektů na trhu LPG. Nadále bude v případě daňových skladů přetrvávat rozdílnost podmínek pro daňové sklady LPG a daňové sklady ostatních minerálních olejů.

Výhodou varianty 0 je dodržení zásady legislativní zdrženlivosti.

#### Varianta 1 – Snížení minimální skladovací kapacity daňových skladů LPG

U varianty 1 vzniknou některým dotčeným subjektům, které podají návrh na vydání povolení k provozování daňového skladu, náklady spojené s vydáním povolení. Tyto náklady zahrnují například poplatky za vydání povolení nebo čas věnovaný administrativě spojené s prokázáním plnění požadovaných podmínek. Tyto podmínky jsou nicméně dobrovolné, neboť subjektům bude ponechána stávající možnost být držiteli povolení k nákupu LPG ve volném daňovém oběhu. Naopak se za jinak nezměněných okolností sníží náklady těm subjektům, které plánovaly požádat o povolení k provozování daňového skladu LPG, byly však limitovány rozsáhlou investicí do skladovacích kapacit větších než 200 000 litrů. Dá se tedy říci, že subjekty v tomto smyslu mohou ušetřit (za předpokladu, že neplánují tak velké objemy obrátu) náklady ve výši investice do skladovací kapacity 100 000 litrů.

Realizací varianty 1 se nedá očekávat zvýšení rizika daňových úniků, ačkoli se dá očekávat, že část držitelů povolení k nákupu LPG ve volném daňovém oběhu se stane provozovateli daňového skladu. Je tomu tak proto, že nejen zákon o spotřebních daních, ale i další zákony upravující tuto oblast stanovují daňovým skladům a vůbec obchodu s LPG poměrně přísné podmínky. Praktické nezvýšení potenciálu daňových úniků při akceptaci varianty 1 bylo potvrzeno rovněž správcem daně.

Jak už bylo vysvětleno výše, bude mít varianta 1 nepochybně pouze pozitivní efekt na

podnikatelské prostředí, neboť se dá očekávat zvýšení počtu subjektů, které budou chtít využít nastavení mírnějších podmínek pro provozování daňových skladů z hlediska jejich skladovacích kapacit. Z tohoto důvodu se dá očekávat i příznivý efekt na cenu a kvalitu této komodity, stejně jako na konečné spotřebitele.

#### 1.4. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 2), přičemž všem hodnotícím kritériím je přiřazena stejná váha.

Tabulka č. 1 - Vyhodnocení navržených variant

	náklady a přínosy na straně dotčených subjektů	náklady a přínosy na straně správce daně	riziko daňových úniků	dopad na podnikatelské prostředí
V0	2	1	1-2	2
V1	1	2	1-2	1

Na základě posuzovaných kritérií byla zvolena varianta 1, která vyhovuje ve třech ze čtyř zvolených kritérií. Tato varianta se jeví jako vhodnější, přestože bude pravděpodobně spojena s určitými počátečními náklady správce daně spojenými s vydáváním povolení novým provozovatelům daňových skladů LPG.

#### 1.5. Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o spotřebních daních, která je součástí návrhu zákona. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Celní správy České republiky. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně.

#### 1.6. Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a ostatními pracovníky správce daně.

#### 1.7. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován na pracovních skupinách se zástupci Generálního ředitelství cel a odborné veřejnosti.

## 2. Upřesnění osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji

### 2.1. Důvod předložení a cíle

#### 2.1.1. Definice problému

Přijetím zákona 331/2014 Sb., který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2015, byl do zákona o spotřebních daních zaveden systém sledování nakládání s tzv. zvláštními minerálními oleji. U těchto minerálních olejů správce daně do té doby opakovaně potvrdoval jejich zneužívání vedoucí k daňovým únikům, a to přesto, že podléhaly systému značkování podle zákona o spotřebních daních. Zneužívány byly především jako příměs do pohonných hmot, a to aniž by byly předtím zdaněny spotřební daní.

Tyto oleje jsou definovány kódy nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99 a dále oleje ve směsi s bionaftou pod kódem nomenklatury 2710 20 90. Dle zákona o spotřebních daních spadají do předmětu daně podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, nicméně povinnost přiznat daň a zaplatit u nich podle § 45 odst. 4 tohoto zákona vzniká pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji, nebo používány pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Do této skupiny patří například mazací oleje, transformátorové oleje, řezné oleje, čisticí oleje nebo oleje pro separování forem, tedy oleje, které jsou určeny k jiným účelům než je pohon motorů nebo výroba tepla.

Aby nebyl systém sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji příliš rozsáhlý a administrativně náročný, byly podle fyzikálních parametrů z výše uvedených skupin olejů vyčleněny jen ty oleje, které jsou zneužitelné zejména k pohonu motorů (tj. činnostem s nejvyšší sazbou spotřební daně).

Rovněž byl stanoven okruh osob, které mohou se zneužitelnými zvláštními minerálními oleji nakládat. Osobou nakládající se zvláštním minerálním olejem se tak podle § 134w odst. 2 zákona o spotřebních daních rozumí osoba, která nabývá zvláštní minerální olej volně ložený nebo umístěný v balení přesahujícím 220 litrů, a to

- a) výrobou na daňovém území České republiky,
- b) za účelem prodeje nebo jiného převodu na daňové území České republiky, nebo
- c) za účelem spotřeby na daňovém území České republiky.

Jedná se o tři typy osob, a to výrobce zvláštního minerálního oleje, distributora zvláštního minerálního oleje a jeho konečného spotřebitele. Mezi distributory patří také např. osoby, které zvláštní minerální oleje nabydou v jiném členském státě nebo třetí zemi a prodají je nebo jinak převedou na daňové území České republiky (tj. např. dovozci).

Ze současné definice distributorů zvláštních minerálních olejů, tak jak je obsažena v § 134w odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních ovšem vyplývá, že se nevztahuje na ty distributory, kteří na daňovém území České republiky přijímají zvláštní minerální oleje s tím, že deklarují jejich okamžité odeslání do jiného členského státu skutečnému příjemci. Jedná se o ty případy, kdy dojde k pouhé výměně dokladů, na kterých jako odesílatel vystupuje jiná společnost, než společnost, která zvláštní minerální oleje původně odeslala. V těchto případech správci daně chybí oznamované údaje (o zásilce, subjektu) a zároveň daná osoba není vedena v předmětném registru.

Tyto situace, které byly opakovaně pozorovány správcem daně, mohou vést k obcházení systému sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji a ke vzniku potenciálních daňových úniků. Zároveň dochází k nerovnému postavení distributorů, kteří nabývají zvláštní minerální oleje pro prodej na daňové území České republiky a distributorů, kteří zvláštní minerální olej prodávají do zahraničí.

### 2.1.2. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji je upraveno v § 134w a násl. zákona o spotřebních daních (část sedmá). Osobou nakládající se zvláštním minerálním olejem se podle § 134w odst. 2 tohoto zákona rozumí osoba, která **nabývá zvláštní minerální olej** volně ložený nebo umístěný v balení přesahujícím 220 litrů, a to

- a) výrobou na daňovém území České republiky,
- b) za účelem prodeje nebo jiného převodu **na daňové území České republiky**, nebo
- c) za účelem spotřeby na daňovém území České republiky.

Registrované osoby musí plnit podmínky podle § 134y zákona o spotřebních daních. Mezi tyto podmínky patří například oprávnění provozovat příslušnou živnost, být spolehlivý a bezdlužný.

V případě právnických osob se plnění těchto podmínek vztahuje i na členy statutárních orgánů, atp.

Registrovaná osoba dále musí vést podle § 134ze zákona o spotřebních daních evidenci zvláštních minerálních olejů a oznamovat správci daně vybrané údaje podle § 134zf zákona o spotřebních daních, přičemž údaje o jednotlivých dopravách (pohybech) zvláštních minerálních olejů po daňovém území České republiky se oznamují nejméně 24 hodin a současně ne více než 72 hodin před každým přijetím zvláštního minerálního oleje.

Současná definice distributorů se zvláštními minerálními oleji uvedená v § 134w odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních nezahrnuje ty distributory, kteří na daňovém území České republiky přijímají zvláštní minerální oleje s tím, že deklarují jejich odeslání do jiného členského státu skutečnému příjemci.

### **2.1.3. Identifikace dotčených subjektů**

Registrované subjekty, tj. výrobci, spotřebitelé a distributoři zvláštních minerálních olejů, správce daně a Generální ředitelství cel.

### **2.1.4. Popis cílového stavu**

Cílem je rozšířit skupinu osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji o osoby, které na daňovém území přijímají zvláštní minerální oleje s tím, že deklarují jejich okamžité odeslání do jiného členského státu skutečnému příjemci (tj. včetně „přechodných skladovatelů“ pro třetí osoby).

Mezi tyto osoby by neměli spadat dopravci, kteří zvláštní minerální oleje dopravují buď pouze na území České republiky, nebo například mezi sousedními státy České republiky přes Českou republiku (klasický tranzit).

### **2.1.5. Zhodnocení rizika**

V případě nepřijetí nové úpravy by nadále existovalo riziko zneužití výše popsaných situací v oblasti nakládání se zvláštními minerálními oleji. V konečném důsledku by mohl být zastírán konečný účel použití předmětných zvláštních minerálních olejů k jiným účelům, než k těm, pro které jsou určeny, tedy například k mazání, řezání, jako izolační a chladicí kapaliny do transformátorů, k čištění či separování forem.

Primárně by tedy nadále hrozilo riziko fiskální (daňové úniky), sekundárně však i riziko výskytu nekvalitních pohonných hmot na trhu s negativním dopadem na spotřebitele.

## **2.2. Návrh variant řešení**

### **2.2.1. Varianta 0 - Zachování současného stavu**

Varianta 0 vychází ze současné právní úpravy. Současný stav je popsán v předchozích bodech.

### **2.2.2. Varianta 1 – Vhodné snížení skladovací kapacity zkapalněných ropných plynů**

Varianta 1 spočívá v nepatrném předefinování osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji uvedených v § 134w odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy osob, které nabývají zvláštní minerální olej volně ložený nebo umístěný v balení přesahujícím 220 litrů, a to za účelem prodeje nebo jiného převodu na daňové území České republiky (distributorům). K takto definovaným osobám dnes patří distributoři minerálních olejů, které jsou prodány či jinak převedeny na daňové území České republiky, čili prodej nebo převod bude realizován



a dokončen v České republice pro zde usazený subjekt.

Nově by do této definice měli spadat ti distributoři, kteří nabydou zvláštní minerální oleje za účelem jakékoli transakce, která se odehraje na daňovém území České republiky. Definice by tak měla zahrnovat i ty transakce, kdy dojde k přijetí zvláštních minerálních olejů (v jiném členském státě nebo v České republice), následnému skladování v České republice a následnému přeprodeji či jinému převodu třetí osobě usazené v České republice nebo i mimo daňové území České republiky.

## **2.3. Vyhodnocení nákladů a přínosů**

### **2.3.1. Identifikace nákladů a přínosů**

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle kritérií, která pokrývají jejich klady a zápory (resp. přínosy a náklady).

Jako hlavní hodnotící kritéria byla identifikována:

- náklady na straně dotčených subjektů – administrativní a finanční,
- potenciál daňových úniků, dopad na státní rozpočet.

### **2.3.2. Náklady**

#### Náklady na straně dotčených subjektů – administrativní a finanční

Náklady správce daně budou spojeny s registrací nových subjektů, tj. distributorů, kteří na daňovém území České republiky skladují pro třetí osobu zvláštní minerální oleje. Rovněž se dají očekávat náklady spojené s kontrolou dodržování podmínek registrace těchto osob. Na straně Generálního ředitelství cel se dá očekávat marginální nárůst nákladů spojený s navýšením počtu osob vedených v registru osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji.

Nově registrovaným osobám vzniknou náklady spojené s podáním přihlášky k registraci, vedením evidence zvláštních minerálních olejů a s oznamovací povinností při nakládání se zvláštními minerálními oleji. Počet těchto osob by však neměl být velký.

### **2.3.3. Přínosy**

#### Případy daňových úniků

Povinným registrovaným distributorům, kteří zvláštní minerální oleje skladují na daňovém území České republiky pro třetí osoby, získá správce daně přehled o zásilkách těchto zvláštních minerálních olejů, u jejichž přijímání skladovatelům podle současné právní úpravy nevzniká povinnost se registrovat.

Správce daně tak získá větší přehled o fyzickém pohybu všech zvláštních minerálních olejů na daňovém území České republiky, čímž bude snížen prostor pro daňové úniky v této oblasti nejen na daňovém území České republiky, ale i v jiných členských státech. Rovněž se dá očekávat pozitivní vliv na kvalitu pohonných hmot.

#### Dopad na státní rozpočet

Dá se očekávat pozitivní dopad na státní rozpočet spojený s eliminací potenciálních daňových úniků, kdy sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji kontroluje jejich „správné“ využití, tedy jiné než pro pohon motorů, výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

### 2.3.4. Vyhodnocení nákladů a přínosů variant

#### Varianta 0 – Zachování současného stavu

S variantou 0 se nepojí žádné dodatečné administrativní náklady na straně správce daně, ani na straně distributorů zvláštních minerálních olejů a také neznamená žádné dodatečné výdaje státního rozpočtu. Varianta 0 však nesplňuje stanovený cíl. Předmětné zvláštní minerální oleje na daňovém území České republiky budou moci distributoři dále skladovat pro třetí osoby, aniž by jim vznikla povinnost se registrovat a správce daně nebude o těchto zvláštních minerálních olejích mít takové informace, jako o zvláštních minerálních olejích, se kterými nakládají registrované osoby. Tím bude moci nadále docházet k potenciálnímu zneužívání účelu použití zvláštních minerálních olejů a potažmo k daňovým únikům. Rovněž bude nadále přetrvávat nerovné postavení u osob, které se zvláštními minerálními oleji nakládají na daňovém území České republiky.

Výhodou varianty 0 je dodržení zásady legislativní zdrženlivosti.

#### Varianta 1 – Částečné rozšíření okruhu osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji

U varianty 1 vzniknou dodatečné náklady na registraci a správu nových registrovaných subjektů. U distributorů, resp. skladovatelů zvláštních minerálních olejů, vzniknou jednorázové náklady spojené s registrací a opakující se náklady spojené s každým přijetím a výdejem zvláštních minerálních olejů. Tyto náklady však v této fázi nelze blíže specifikovat. Stávajících registrovaných osob se úprava nedotkne.

Varianta 1 splňuje cíl prevence daňových úniků, dále cíl potenciálního dodatečného daňového příjmu do státního rozpočtu. Celkově by rovněž mělo dojít k narovnání podmínek pro všechny subjekty, které nakládají se zvláštními minerálními oleji na daňovém území České republiky. Sekundárně může mít dané opatření pozitivní vliv na kvalitu pohonných hmot v případech, kdy k předmětnému typu zneužití zvláštních minerálních olejů nebude docházet.

### 2.4. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Vzhledem k tomu, že o konkrétních daňových únicích neexistují exaktní data, bylo vhodné přistoupit k multikriteriální analýze, kdy hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 2) a v tomto případě byla všem kritériím přiřčena stejná váha.

Tabulka č. 2 - Vyhodnocení navržených variant

	náklady dotčených subjektů administrativní a finanční	případy daňových úniků	dopad na státní rozpočet
V0	1	2	2
V1	2	1	1

Na základě posuzovaných kritérií byla zvolena varianta 1, která vyhovuje ve dvou ze tří zvolených kritérií, tj. zabránění daňovým únikům a dopadu na státní rozpočet.

Ačkoli se náklady, které realizací varianty 1 vzniknou správci daně i daňovým subjektům,

nedají přesně vyjádřit, nepředpokládá se, že by byly vyšší než pozitivní přínos v podobě dodatečných daňových příjmů a odhalených (případně nerealizovaných) daňových úniků. Dodatečné náklady se rovněž nebudou dotýkat již registrovaných subjektů.

## **2.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o spotřebních daních, která je součástí návrhu zákona. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Celní správy České republiky. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné úřední osoby správce daně.

## **2.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a ostatními pracovníky správce daně.

## **2.7. Konzultace a zdroje dat**

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován na pracovních skupinách se zástupci Generálního ředitelství cel a odborné veřejnosti.

# **3. Úpravy v oblasti zdanění malých nezávislých pivovarů**

## **3.1. Důvod předložení a cíle**

### **3.1.1. Definice problému**

V posledních letech dochází k výraznému rozvoji malých pivovarů s narůstající spletitou konstrukcí vlastnických struktur. Především s ohledem na to přináší podle sdělení správce daně stávající formulace § 82 zákona o spotřebních daních upravující malé nezávislé pivovary aplikační obtíže.

Zároveň použitím kombinace vlastnických struktur může v některých případech docházet k obcházení zákona s cílem využívat daňové zvýhodnění v podobě uplatňování snížené sazby spotřební daně z piva.

Navíc je nutné reflektovat nový rozsudek Nejvyššího správního soudu 4 Afs 102/2022-41, který konstatuje, že již nyní je nutné postupovat v praxi tak, aby bylo umožněno sčítání ročních výrob právně a hospodářsky závislých pivovarů s nárokem na sníženou sazbu spotřební daně.

Dále je nutné reflektovat stěžejní rozsudek SDEU k malým nezávislým pivovarům ve věci C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH týkající se právě propojenosti vlastnických struktur a jednotlivých osob (nejen pivovarů) zastoupených ve více pivovarech, a to v souvislosti s možným zneužíváním daňového zvýhodnění.

Do zákona o spotřebních daních je rovněž zapotřebí promítnout skutečnost, že SDEU byl ve věci C – 285/14 požádán o výklad požadavku obsaženého v čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83/EHS, tedy zákazu výroby piva v licenci v případě malých nezávislých výrobců.

Evropskou komisí byly v tomto ohledu též vydány v březnu 2003 Explanatory notes „Kvalitativní kritéria vztahující se na malé nezávislé výrobce alkoholických nápojů“ a z uvedeného vyplývá, že malý nezávislý výrobce nemůže vyrábět na základě licence.

### 3.1.2. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Zákon o spotřebních daních obsahuje úpravu umožňující pivovarům aplikovat snížené sazby spotřební daně z piva při splnění určitých zákonem daných podmínek. Tyto podmínky primárně stanoví směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/83“).

Daňové zvýhodnění tzv. malých nezávislých pivovarů se do zákona o spotřebních daních dostalo poslaneckým pozměňovacím návrhem ještě před vstupem ČR do EU. Postupně poté docházelo k úpravám zákona o spotřebních daních tak, aby byly naplněny podmínky dané směrnicí 92/83 a ČR byla v této oblasti plně v souladu s právem EU.

Podmínky, za kterých je možno uplatňovat některou ze snížených sazeb spotřební daně z piva, jsou kvantitativní a kvalitativní a musí být splněny kumulativně:

- množství limit roční výroby (do 200 000 hl) – sazby spotřební daně z piva v ČR jsou členěny do pěti pásem podle roční výroby,
- právní a hospodářská nezávislost – část přesně stanoví zákon, část je na základě zákonného zmocnění ponechána na správci daně, který je oprávněn posuzovat propojenost osob v konkrétních případech (např. přerozdělení zisku, vliv na vedení, rozhodování a existence smluv detekujících závislost osob/pivovarů),
- provozní nebo skladovací prostory nejsou technologicky nebo jinak propojeny s prostory jiného pivovaru,
- každý pivovar disponuje vlastním výrobním provozním souborem (varna, spilka, cylindrokonické tanky).

Směrnice 92/83 dává členským státům možnost, aby v případě propojenosti (nesplnění právní a hospodářské nezávislosti) mohly být uznány za jeden malý nezávislý pivovar s nárokem na využívání snížené sazby spotřební daně z piva, která odpovídá součtu ročních výrob těchto spolupracujících pivovarů. Tuto možnost ČR však dosud nevyužívá.

V České republice bylo k červenci 2022 evidováno celkem 514 aktivních malých nezávislých pivovarů. V členění podle roční výroby byly k uvedenému datu údaje následující:

Tabulka č. 3 - Počet malých nezávislých pivovarů v ČR v roce 2022

velikostní skupina	počet malých nezávislých pivovarů
do 10 tis hl	491
10 - 50 tis hl	13
50 - 100 tis hl	5
100 - 150 tis hl	4
150 - 200 tis hl	1

V rámci návrhového řízení o vydání povolení k provozování daňového skladu bylo v průběhu posledních 5 let správcem daně identifikováno 9 případů, kdy navrhující subjekt v danou chvíli nesplňoval podmínky stanovené zákonem pro malé nezávislé pivovary. V této souvislosti lze uvést, že na Generálním ředitelství cel byla ustanovena pracovní skupina za účelem posuzování sporných případů právní či hospodářské závislosti. Od doby jejího vzniku v roce 2019 řešila k červenci 2022 celkem 18 případů iniciovaných celními úřady, a to jak ve fázi povolovacího řízení, tak následné fázi oznámení zařazení do velikostní skupiny, včetně situací, kdy pivovar statut malého nezávislého pivovaru nesplnil a podléhal tedy základní sazbě spotřební daně z piva. Nelze do budoucna relevantně posoudit a odhadnout chování jednotlivých subjektů ve vztahu k případné nové úpravě posuzování právní či hospodářské závislosti.

Zákon o spotřebních daních v současné době umožňuje, aby malé nezávislé pivovary vyráběly za zákonem daných podmínek pivo v licenci, které je však zdaňováno základní sazbou spotřební daně z piva. K uvedenému datu byly evidovány 2 pivovary, které vyrábějí pivo v licenci. Oba pivovary však jsou zařazeny v základní sazbě spotřební daně.

SDEU byl ve věci C – 285/14 požádán o výklad požadavku obsaženého v čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83, tedy zákazu výroby piva v licenci v případě malých nezávislých výrobců. Evropskou komisí také byly vydány Explanatory notes „Kvalitativní kritéria vztahující se na malé nezávislé výrobce alkoholických nápojů“ v březnu 2003 a z uvedeného vyplývá, že podle směrnice 92/83 není přípustné v žádném případě povolit výrobu piva v licenci, i když je vyráběno v rámci limitu 200 000 hl a je zdaněno základní sazbou spotřební daně z piva.

### **3.1.3. Identifikace dotčených subjektů**

Daňové subjekty (Jedná se o plátce spotřební daně, konkrétně provozovatele daňových skladů, tj. pivovarů, které splňují či budou splňovat podmínky pro to, aby byly posouzeny jako malé nezávislé pivovar. Dále pak osoby, které se budou účastnit činnosti, rozhodování či budou uplatňovat vliv ve více pivovarech a správce daně (orgány Celní správy ČR).

### **3.1.4. Popis cílového stavu**

Cílem navrhované úpravy je zpřesnění definic tří aspektů nezávislosti malého nezávislého pivovaru, a to právní, hospodářské a výrobní nezávislosti pro umožnění přehlednějšího uchopení v praxi při posuzování a následném rozhodování správce daně.

Stále ale bude ponechán prostor pro správní uvážení v konkrétních případech posuzování nezávislosti jednotlivých pivovarů, zejména v případě účasti a propojení jednotlivých osob, uplatňování jejich přímého či nepřímého vlivu v několika pivovarech (např. posouzení smluv, účast v orgánech jednotlivých pivovarů).

Zásadní je explicitně rozšířit posuzování o osobu, která se podílí na obchodním vedení více než jednoho pivovaru tak, aby byly zahrnuty do posuzování rozhodujícího vlivu také osoby, které se podílí na obchodním vedení pivovarů (nejčastěji jednatelé). Předpokládá se, že jednatel, který jedná za více než jeden pivovar, může automaticky uplatňovat ve všech pivovarech rozhodující vliv.

Cílem je také promítnout stěžejní rozsudek SDEU k malým nezávislým pivovarům ve věci C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH týkající se propojenosti vlastnických struktur a jednotlivých osob (nejen pivovarů) zastoupených ve více pivovarech a posouzení závislosti zúčastněných pivovarů i na základě takového kritéria.

Dalším cílem je zavedení možnosti dané členským státem článkem 2 odst. 4 směrnice 92/83 považovat několik malých pivovarů hospodářsky či právně na sobě závislých za jeden malý nezávislý pivovar. Pokud tedy dva nebo více malých pivovarů spolupracují a jejich společný roční výstav nepřekročí 200 000 hl, budou poté považovány za jediný malý nezávislý pivovar s nárokem na aplikaci snížené sazby spotřební daně z piva. Sazba spotřební daně z piva bude odpovídat výši sazby odpovídající součtu výrob takto propojených pivovarů. Podmínkou je také, že tyto pivovary utvářejí jedinou propojenou, ale zvnějšku jasně ohraničenou a na jiných pivovarech nezávislou skupinu.

SDEU byl ve věci C – 285/14 požádán o výklad požadavku obsaženého v čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83, tedy zákazu výroby piva v licenci v případě malých nezávislých výrobců. Evropskou komisí také byly vydány Explanatory notes „Kvalitativní kritéria vztahující se na malé nezávislé výrobce alkoholických nápojů“ v březnu 2003 a z uvedeného vyplývá, že podle směrnice 92/83 není přípustné v žádném případě povolit výrobu piva v licenci, je tedy nutné

v tomto smyslu upravit zákon o spotřebních daních.

### **3.1.5. Zhodnocení rizika**

V případě nepřijetí nové úpravy, která je navrhována na základě podnětu správce daně, nedojde k zpřehlednění posuzování hospodářské a právní nezávislosti v praxi a nedojde tak ke zvýšení právní jistoty subjektů pro možnou aplikaci daňového zvýhodnění.

Umožnění sčítání ročních výrob je snahou vyjít vstříc subjektům, které mají společnou roční výrobu splňující limit 200 000 hl, ale nejsou právně a hospodářsky nezávislé a aplikují tak nyní základní sazbu spotřební daně z piva. Vzhledem k navrhované úpravě a tedy k přiznání nižší sazby spotřební daně z piva u části subjektů, je možné, že dojde k poklesu výběru spotřební daně z piva, který však lze považovat za marginální.

K dalším rizikům nově navrhované úpravy patří možnost, že některé pivovary, které v současné době splňují podmínky nezávislosti a jsou nyní oprávněny aplikovat např. nejnižší sazbu spotřební daně z piva, mohou být podle nové úpravy na základě účasti v jiném pivovaru posouzeny jako závislé a mohou se tak stát členy skupiny, kde je sazba spotřební daně z piva určena na základě součtu ročních výrob všech zúčastněných pivovarů. Mohou být tedy nově zdaňovány sice sníženou sazbou spotřební daně z piva, ale odpovídající vyššímu pásmu roční výroby, než tomu bylo dosud.

Rozsudek SDEU ve věci C – 285/14 a také Explanatory notes vydané Evropskou komisí v březnu 2003 „Kvalitativní kritéria vztahující se na malé nezávislé výrobce alkoholických nápojů“ je nutno promítnout do zákona o spotřebních daních, úprava tedy bude mít dopad na subjekty, které v současnosti vyráběly pivo v licenci, které bylo zdaňováno základní sazbou.

## **3.2. Návrh variant řešení**

### **3.2.1. Varianta 0 - Zachování současného stavu**

Varianta 0 zachovává současný stav, který umožňuje pivovarům využívat daňové zvýhodnění v případě, že jsou posouzeny jako malé nezávislé pivovary. Musí být splněny zákonem dané podmínky, a to limit roční výroby do 200 000 hl, právní a hospodářská nezávislost, dále nesmí být technologicky či jinak propojeny nadzemní a pozemní provozní a skladovací prostory s prostorami jiného pivovaru. Každý takový pivovar musí mít hlavní provozní soubor, čímž jsou myšleny varna, spilka, ležácký sklep, popřípadě cylindrokonické tanky.

Současné znění předmětných ustanovení zákona o spotřebních daních stanoví posouzení právní a hospodářské závislosti společně v jednom ustanovení a je podle sdělení správce daně v současné době, kdy se rozrůstá počet pivovarů s propojenými vlastnickými strukturami, těžko uchopitelný v praxi. Obousměrnost závislosti je pro posuzování v praxi skryta v § 82 odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních, což v praxi přináší aplikační potíže.

V rámci současné úpravy Česká republika neaplikuje směrnicí 92/83 danou možnost sčítání ročních výrob pivovarů, které jsou na sobě právně a hospodářsky závislé a musí tedy aplikovat základní sazbu spotřební daně, i když jejich společná roční výroba nepřesáhne 200 000 hl.

Za současného stavu je zákonem o spotřebních daních v případě malých nezávislých pivovarů povolena výroba piva v licenci s tím, že nesmí překročit 49 % roční výroby a na takto vyrobené pivo je aplikována základní sazba spotřební daně z piva.

### **3.2.2. Varianta 1 - Zpřesnění definic tří aspektů nezávislosti malého nezávislého pivovaru, zavedení sčítání výrob při zachování daňového zvýhodnění a zrušení možnosti vyrábět pivo v licenci**

Varianta 1 zachovává pro možnost uplatnění daňového zvýhodnění malých nezávislých pivovarů směrnici 92/83 daný limit roční výroby 200 000 hl za kalendářní rok, dále pak stanoví, že provozovatel ani vlastník nesmí být právně ani hospodářsky závislý na provozovateli nebo vlastníkovi jiného pivovaru. Je stanoveno, že závislým je takový provozovatel nebo vlastník pivovaru, na/ve kterém jiný provozovatel nebo vlastník jiného pivovaru, může přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. Dále je v ustanovení uvedeno, že závislým je také provozovatel nebo vlastník pivovaru, který může na/v provozovatele nebo vlastníka jiného pivovaru uplatňovat rozhodující vliv, čímž je přehledněji zajištěna obousměrnost posuzování závislosti.

Variantou 1 je také explicitně navrženo řešení závislosti provozovatele nebo vlastníka pivovaru v případě, že na něj či v něm může uplatňovat rozhodující vliv osoba, která uplatňuje takový vliv v provozovateli nebo vlastníkovi jiného pivovaru. Z této varianty jasně vyplývá, že pivovary mohou být závislé nejen na úrovni provozovatelů nebo vlastníků, ale i na úrovni jiných osob, které vykonávají v pivovaru přímo či nepřímo prostřednictvím dalších osob rozhodující vliv.

Rozhodující bude, zda dotčené osoby mohou přímo či nepřímo, tedy i prostřednictvím různých osob, ať už právnických či fyzických, v různém hierarchickém uspořádání uplatňovat rozhodující vliv. Nemusí dojít k faktickému uplatnění vlivu, ale postačí pouhá a reálná možnost uplatnění rozhodujícího vlivu. Výchozí pravidlo je formulováno značně obecně a široce, tak aby odpovídalo závěrům SDEU v rozsudku Gluckauf (C-83/08), podle nichž existence strukturálního propojení mezi různými pivovary z hlediska obchodních podílů nebo hlasovacích práv a rovněž v oblasti řídicích funkcí diskvalifikuje propojené subjekty s ohledem na absenci nezávislosti. V praxi se tak pivovary, ve kterých figurují stejné osoby disponující samostatně sice menšinovým obchodním podílem, nebo hlasovacími právy, avšak potenciálně společně podílem většinovým, mají posuzovat jako závislé.

Součástí varianty je také skutečnost, že provozovatel nebo vlastník pivovaru provozující více než jeden pivovar, nebo vlastníci většinový podíl ve více než jednom pivovaru, jsou také považováni za závislé.

Pokud provozovatel nebo vlastník pivovaru je omezen ve své schopnosti samostatně přijímat obchodní rozhodnutí zejména z důvodu, že jiný provozovatel nebo vlastník jiného pivovaru může na ně uplatňovat přímo či nepřímo rozhodující vliv nebo že s nimi uzavřeli dohodu podle zákona upravujícího hospodářskou soutěž nebo že jednájí tak, že je omezena jejich schopnost samostatně přijímat obchodní rozhodnutí, jsou považováni za hospodářsky závislé. Provozovatel nebo vlastník jsou hospodářsky závislí také v případech, kdy na ně/v nich třetí osoba může uplatňovat rozhodující vliv nebo s ní uzavřeli dohodu podle zákona upravujícího hospodářskou soutěž.

Zachovává se prostor pro správné uvážení správce daně při posuzování, zda jsou dotčené osoby nezávislé nebo naopak závislé na jiných osobách. Pro posouzení bude návodné, zda mezi množinou sledovaných osob, jejichž hospodářské propojení je posuzováno, byla uzavřena dohoda podle zákona upravujícího hospodářskou soutěž. Tato dohoda přitom nemusí spočívat pouze ve formálních dohodách, ale rovněž v jednání ve shodě. Taková dohoda či jednání nicméně pro účel posouzení hospodářské závislosti malých nezávislých pivovarů nemusí přímo docílit narušení hospodářské soutěže ani k ní směřovat. Postačí pouze, že provozovatel nebo vlastník v důsledku takové dohody je omezen ve schopnosti samostatně přijímat obchodní rozhodnutí.

Varianta však nepředpokládá, že se jako dohoda zapříčiňující ztrátu hospodářské nezávislosti bude posuzovat jakákoli dohoda mezi provozovateli těchto malých pivovarů směřující ke snížení výrobních či distribučních nákladů, ale pouze taková, která bude mít za následek omezení schopnosti samostatně přijímat obchodní rozhodnutí. Například dohoda o společném nákupu surovin pro výrobu piva nebo o spolupráci při distribuci (sdílení nákladů na dopravu piva koncovým zákazníkům nebo společný výčepní stánek např. na hudebním festivalu) by

neměla zapříčinit ztrátu hospodářské nezávislosti. Naopak dohody o výlučném odběru výrobních surovin nebo výlučné distribuci bude třeba hodnotit jako skutečnost zapříčiňující ztrátu hospodářské nezávislosti.

Dále varianta zachází s osobou, která se podílí na obchodním vedení více než jednoho pivovaru tak, aby do posuzování rozhodujícího vlivu byly zahrnuty také osoby, které se podílí na obchodním vedení pivovarů. Jedná se nejčastěji o jednatele. Předpokládá se, že jednatel, který jedná za více než jeden pivovar, automaticky může uplatňovat ve všech pivovarech rozhodující vliv.

Zároveň varianta předpokládá, že pivovar, aby byl malým nezávislým, nesmí být výrobně závislý na jiném pivovaru. Úprava nepřinese věcnou změnu, pouze se v návaznosti na nově vymezený pojem výrobní závislosti navrhuje specifikovat, co se rozumí hlavním výrobním souborem, který nesmí v pivovaru chybět, aby mohl být považován za výrobně nezávislý. Pivovar bude muset mít buď varnu, spilku a ležácký sklep nebo varnu a cylindrokonicke tanky nebo obdobné zařízení. Jde o to, že pivovar bude vždy muset mít výrobní zařízení a prostor pro hlavní kvašení a dokvašení.

Variantou má být rovněž zavedena koncepční změna spočívající v umožnění „sčítání“ výroby malých pivovarů, které jsou právně či hospodářsky propojené. Měla by být tedy nově do zákona o spotřebních daních zavedena možnost daná členským státním článkem 2 odst. 4 směrnice 92/83, že v případě, spolupracují-li dva nebo více malých pivovarů a jejich společná roční výroba nepřekročí 200 000 hl, mohou být i tyto pivovary považovány za jediný malý nezávislý pivovar s nárokem na aplikaci snížené sazby spotřební daně z piva. V takovém případě by mělo platit, že malý pivovar sice nespĺňuje podmínky právní a hospodářské nezávislosti protože existuje vztah právní či hospodářské závislosti vůči dalšímu malému pivovaru, ale přesto mohou jejich provozovatelé uplatňovat daňové zvýhodnění pro malé nezávislé pivovary. Sazba spotřební daně z piva by odpovídala výši sazby stanovené pro velikostní pásmo odpovídající součtu výrob takto propojených pivovarů. Podmínkou je, že součet výrob jednotlivých pivovarů nepřekročí 200 000 hl za kalendářní rok a tyto pivovary utvářejí jedinou propojenou, ale zvnějšku jasně ohraničenou a na jiných pivovarech/subjektech nezávislou skupinu.

Úprava také obsahuje návrh na vypuštění možnosti vyrábět v malých nezávislých pivovarech pivo v licenci, což je promítnutím rozsudku SDEU ve věci C – 285/14 a také Explanatory notes, které vydala Evropská komise v březnu 2003 „Kvalitativní kritéria vztahující se na malé nezávislé výrobce alkoholických nápojů“ tak, aby byl zajištěn soulad s právem EU.

### **3.3. Vyhodnocení nákladů a přínosů**

#### **3.3.1. Identifikace nákladů a přínosů**

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle kritérií, která pokrývají jejich klady a zápory (resp. přínosy a náklady).

Jako hlavní hodnotící kritéria byla identifikována:

- náklady na straně dotčených subjektů,
- administrativní náklady správce daně,
- eliminace nekalého jednání,
- naplnění principu legislativní zdrženlivosti,
- právní jistota subjektů.

Je nutno zdůraznit, že náklady při rozboru jedné varianty na základě uvedených kritérií se mohou u druhé varianty stávat přínosy a obráceně.



### **3.3.2. Náklady**

#### Náklady na straně dotčených subjektů

Náklady vyplývají z povinnosti prokazovat skutečnosti, na základě kterých bude subjektu přiznána možnost aplikovat sníženou sazbu spotřební daně z piva. Dále se jedná o náklady vycházející z případného přiznání snížené sazby spotřební daně z piva i v případě spolupráce navzájem propojených a tedy závislých subjektů.

#### Administrativní náklady na straně správce daně

Tyto náklady souvisí s ověřováním důvodnosti přiznání možnosti aplikovat sníženou sazbu spotřební daně z piva. Dále náklady související s posuzováním spolupráce jednotlivých závislých pivovarů. Náklady také mohou vyplynout z provádění kontrol.

#### Eliminace nekalého jednání

S nárůstem personálního propojení subjektů dochází v mnoha případech k formálním úpravám personálních struktur tak, aby mohlo být čerpáno daňové zvýhodnění.

#### Princip legislativní zdrženlivosti

V případě nedodržení tohoto principu jsou náklady spatřovány ve spojitosti s nutností osvojit si nové postupy na straně podnikatelských subjektů i správce daně (metodické pokyny, atp.). Pokud by tento princip byl dodržen, neměl by správce daně přehlednější a širší možnosti posuzování tří aspektů nezávislosti zejména v případech rozrůstajícího se počtu subjektů personálně propojených. Dále, pokud bude princip dodržen, subjekty, které jsou dnes posouzeny jako závislé a zařazeny tedy do základní sazby spotřební daně nebudou moci žádat správce spotřební daně o opětovné posouzení jejich postavení s úmyslem čerpat daňové zvýhodnění.

#### Právní jistota subjektů

Současné znění úpravy týkající se posuzování právní a hospodářské nezávislosti se stává při nárůstu subjektů s personálním propojením pro správce daně méně čitelné a hůře realizovatelné v aplikační praxi.

### **3.3.3. Přínosy**

#### Náklady na straně dotčených subjektů

Přínosem pro subjekty bude umožnění aplikace snížené sazby spotřební daně z piva i v případě, že tyto pivovary budou právně a hospodářsky závislé, přičemž sazba spotřební daně bude odpovídat pásmu stanovenému na základě součtu ročních výrob spolupracujících pivovarů. Spolupráce mezi těmito závislými pivovary může také přinést snížení nákladů na výrobu piva, jeho distribuci atp.

#### Administrativní náklady na straně správce daně

Umožnění přehlednějšího uchopení systému posuzování nezávislosti (právní, hospodářské a výrobní) při rozhodování správce daně přinese v střednědobém horizontu snížení administrativních nákladů. Nadále však bude ponechán prostor pro správní uvážení v konkrétních případech posuzování nezávislosti jednotlivých pivovarů.

#### Eliminace nekalého jednání

Provedení úpravy bude mít za následek snížení počtu formálních úprav personálních struktur subjektů, tak aby mohlo být čerpáno daňové zvýhodnění. Nově budou pivovary moci za zákonem stanovených podmínek i v případě, že budou posouzeny jako právně nebo hospodářsky závislé, aplikovat sníženou sazbu spotřební daně z piva.

#### Princip legislativní zdrženlivosti

Pokud nebude tento princip dodržen, bude mít správce daně přehlednější a širší možnosti posuzování tří aspektů nezávislosti zejména v případech rozrůstajícího se počtu subjektů personálně propojených.

#### Právní jistota subjektů

Navrhované znění úpravy týkající se posuzování právní a hospodářské nezávislosti se stane při nárůstu subjektů s personálním propojením pro správce daně lépe čitelné a realizovatelné v aplikační praxi. Dojde k zvýšení právní jistoty subjektů.

### **3.3.4. Vyhodnocení nákladů a přínosů variant**

#### Varianta 0 – Zachování současného stavu

##### Náklady na straně dotčených subjektů

S nulovou variantou se nepojí žádné nové náklady na straně dotčených podnikatelských subjektů. Nulová varianta však nesplňuje stanovený cíl, tedy umožnit subjektům vyrábějícím pivo při jejich vzájemné závislosti aplikovat sníženou sazbu spotřební daně z piva stanovenou na základě součtu jejich ročních výrob.

V případě této varianty nebude možno snižovat některé náklady, např. náklady související s výrobou, distribucí.

##### Administrativní náklady na straně správce daně

Náklady správce daně se v případě nulové varianty nezmění, pouze při posuzování právní a hospodářské nezávislosti by byla dosavadní úprava při vzestupu počtu subjektů s personálním propojením pro správce daně méně čitelná a hůře realizovatelná v aplikační praxi.

##### Eliminace nekalého jednání

S nárůstem personálního propojení subjektů dochází v mnoha případech k formálním úpravám personálních struktur, tak aby mohlo být čerpáno daňové zvýhodnění a neprovedení úpravy, tedy zvolení nulové varianty by mohlo přinést nárůst počtu takových případů.

#### Princip legislativní zdrženlivosti

Pokud bude tento princip dodržen, tedy při zvolení nulové varianty, nebude mít správce daně přehlednější a širší možnosti posuzování tří aspektů nezávislosti zejména v případech rozrůstajícího se počtu subjektů personálně propojených. Dále pak subjekty, které jsou dnes posouzeny jako závislé a zařazeny tedy do základní sazby spotřební daně z piva nebudou moci žádat správce spotřební daně o opětovné posouzení jejich postavení s úmyslem čerpat daňové zvýhodnění.

## Právní jistota subjektů

V případě nulové varianty je při rostoucím počtu personálně propojených subjektů úprava pro správce daně méně čitelná a hůře realizovatelná v aplikační praxi a tudíž pro dotčené subjekty méně předvídatelná. Při zvolení této varianty v případě, že jsou dotčené subjekty posouzeny jako závislé, nemohou čerpat daňové zvýhodnění.

## Varianta 1 - Zpřesnění definic tří aspektů nezávislosti malého nezávislého pivovaru, zavedení sčítání výrob při zachování daňového zvýhodnění a zrušení možnosti vyrábět pivo v licenci

Vzhledem k tomu, že nezpracování zákazu výroby piva v licenci v případě malých nezávislých pivovarů do zákona o spotřebních daních znamená nerespektování rozsudku SDEU ve věci C – 285/14 a také Explanatory notes, které vydala Evropská komise v březnu 2003 „Kvalitativní kritéria vztahující se na malé nezávislé výrobce alkoholických nápojů a tím rozpor s právem Evropské unie, nebude tato úprava v rámci hodnocení jednotlivých kritérií varianty 1 již dále analyzována; v rámci diskuzí se subjekty se případně zváží nutnost zapracování přechodného ustanovení do zákona o spotřebních daních.

## Náklady na straně dotčených subjektů

Vzhledem k tomu, že určitá množina pivovarů vzájemně spolupracuje a jednotlivé spolupracující pivovary jsou posouzeny jako závislé, tedy jsou zařazeny do velikostní skupiny se základní sazbou spotřební daně z piva, dojde při realizaci varianty 1 k tomu, že nově budou takové pivovary moci uplatnit některou ze snížených sazeb spotřební daně piva. Budou tedy jako skupina považovány za jeden malý nezávislý pivovar.

Tato varianta splňuje stanovený cíl, tedy umožňuje subjektům vyrábějícím pivo při jejich vzájemné závislosti aplikovat sníženou sazbu spotřební daně z piva stanovenou na základě součtu jejich ročních výrob.

Spolupráce mezi těmito závislými pivovary může také přinést výrobcům snížení nákladů na výrobu piva, jeho distribuci atp.

## Administrativní náklady na straně správce daně

Realizace varianty 1 umožní přehlednější uchopení systému posuzování tří aspektů nezávislosti (právní, hospodářské a výrobní) při rozhodování správce daně a přinese v střednědobém horizontu snížení administrativních nákladů. Nadále bude orgánům Celní správy ponechán prostor pro správní uvážení v konkrétních případech posuzování nezávislosti jednotlivých pivovarů v rámci jejich spolupráce, nicméně celkově by nemělo dojít vzhledem k přehlednější úpravě reagující na nové podmínky na trhu k navýšení nákladů.

## Eliminace nekalého jednání

Provedení varianty 1 povede ke snížení počtu formálních úprav personálních struktur subjektů, tak aby mohlo být čerpáno daňové zvýhodnění, protože nově budou pivovary moci za zákonem stanovených podmínek i v případě, že budou posouzeny jako právně nebo hospodářsky závislé, aplikovat sníženou sazbu spotřební daně z piva.

## Princip legislativní zdrženlivosti

V rámci tohoto kritéria jsou u varianty 1 náklady spatřovány v souvislosti s nutností osvojit si nové postupy na straně podnikatelských subjektů i správce daně (metodické pokyny, atp.). Další mírné náklady lze shledat v rámci této varianty pro pivovary při sledování jejich

provázanosti, zejména pokud jde o výši společné roční výroby.

Při nedodržení tohoto principu, bude mít správce daně přehlednější a širší možnosti posuzování tří aspektů nezávislosti zejména v případech rozrůstajícího se počtu subjektů personálně propojených a vzájemně personálně a hospodářsky závislých.

#### Právní jistota subjektů

Úprava obsažená ve variantě 1 týkající se posuzování právní a hospodářské nezávislosti je při nárůstu subjektů s personálním propojením pro správce daně lépe čitelná a realizovatelná v aplikační praxi. Tím dojde k zvýšení právní jistoty subjektů.

### 3.4. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant a má přinést zpřehlednění vyhodnocení variant. Vzhledem k tomu, že všechna kritéria nelze exaktně kvantifikovat, jedná se o multikriteriální analýzu, kdy hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 2). Každému z uvedených kritérií je přiřazena stejná váha.

Tabulka č. 4 - Vyhodnocení navržených variant

	Náklady na straně dotčených subjektů	Administrativní náklady na straně správce daně	Eliminace nekalého jednání	Princip legislativní zdrženlivosti	Právní jistota subjektů
V0	2	1 - 2	2	2	2
V1	1	1	1	1 - 2	1

Na základě posuzovaných kritérií byla zvolena **varianta 1**, a to z hlediska většiny posuzovaných kritérií. Hledisko týkající se principu legislativní zdrženlivosti v případě varianty 1 bylo ohodnoceno bodovým označením 1 – 2 s ohledem na to, že realizací vzniknou určité náklady, nicméně povedou ke zlepšení stavu a dosažení plánovaného cíle. V střednědobém horizontu se změní v pozitiva jak pro subjekty, tak pro správce daně.

Je nutno konstatovat, že varianta 1 splňuje stanovený cíl, tedy umožnit aplikaci snížené sazby spotřební daně z piva i pro subjekty provázané, tedy hospodářsky nebo právně závislé za zákonem stanovených podmínek.

Varianta 1 dále zpřesněním definic tří aspektů nezávislosti povede k přehlednějšímu a širšímu posuzování možnosti aplikace daňového zvýhodnění při provázanosti subjektů.

### 3.5. Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o spotřebních daních, která je součástí návrhu zákona. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Celní správy České republiky. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné úřední osoby správce daně.

### 3.6. Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude průběžně ověřována v praxi ve spolupráci Ministerstva financí, Generálního ředitelství cel a odborné veřejnosti, tedy dotčených subjektů. Kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a ostatními odpovědnými pracovníky

správce daně.

### **3.7. Konzultace a zdroje dat**

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován na pracovních skupinách se zástupci Generálního ředitelství cel a odborné veřejnosti.

## **4. Změna systému pro stanovení cen cigaret pro konečného spotřebitele**

### **4.1. Důvod předložení a cíle**

#### **4.1.1. Definice problému**

V rámci stávající právní úpravy je možné, aby výrobce nebo dovozce cigaret změnil cenu jednotkového balení pro konečného spotřebitele maximálně 1x měsíčně. Nová cena je stanovena rozhodnutím cenového orgánu a následně zveřejněna v Cenovém věstníku. Proces není dostatečně flexibilní pro výrobce a dovozce a za stávající právní úpravy rovněž neumožňuje realizovat úsporu administrativních nákladů na straně veřejné správy. Stávající systém současně omezuje možnost doprodeje cigaret při změně sazby spotřební daně na dobu tří měsíců od okamžiku nabytí účinnosti nové sazby. Neprodané cigarety musí být stahovány z trhu a následně zlikvidovány s tím, že odběratelům tabákových nálepek je vrácena spotřební daň.

#### **4.1.2. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti**

Výše spotřební daně z cigaret je stanovena součtem procentní a pevné části sazby spotřební daně. Základem pro výpočet procentní části daně je cena cigaret pro konečného spotřebitele, tj. včetně spotřební daně a daně z přidané hodnoty. Pevná část daně se vypočte vynásobením počtu cigaret v jednotkovém balení účinnou sazbou.

Aplikace této tzv. dvousložkové neboli kombinované sazby spotřební daně vyplývá z legislativy EU, konkrétně směrnice Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách daně z tabákových výrobků (dále jen „směrnice 2011/64/EU“). V článku 15 této směrnice je dále stanoveno, že cenu pro konečného spotřebitele určuje výrobce nebo dovozce cigaret. V České republice se jedná o subjekty, které mají povinnost značit jednotková balení cigaret tabákovou nálepkou.

Na národní úrovni se proces stanovení ceny pro konečného spotřebitele v případě cigaret řídí zejména § 103 zákona o spotřebních daních, který definuje cenu jednotkového balení cigaret určeného k přímé spotřebě konečným spotřebitelem jako cenu stanovenou cenovým rozhodnutím podle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cenách“).

Podle ustanovení § 10 zákona o cenách je cena stanovena rozhodnutím příslušného cenového orgánu, v daném případě Celního úřadu pro Středočeský kraj, územní pracoviště Kutná Hora (zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů). Proces zpracování návrhů a vyhlášení cen cigaret pro konečného spotřebitele a jejich případných změn je stanoven vyhláškou Ministerstva financí č. 275/2005 Sb., kterou se stanoví postup při zpracování návrhů cen pro konečného spotřebitele u cigaret a při změnách těchto cen.

V praxi probíhá proces následovně:

- navrhovatel ceny (výrobce nebo dovozce cigaret) předloží Celnímu úřadu pro Středočeský kraj návrh ceny do 10. dne kalendářního měsíce předcházejícího měsíci, od jehož prvního dne požaduje, aby navrhovaná cena nabyla účinnosti,
- cenové rozhodnutí nabývá platnosti dnem jeho zveřejnění v Cenovém věstníku a účinnosti dnem stanoveném v daném cenovém rozhodnutí.

Ceny cigaret výrobci a dovozci navrhují s přihlédnutím k řadě faktorů, např. aktuálnímu množství cigaret v maloobchodní prodejní síti, pružnosti a rychlosti výrobního cyklu, obrátkovosti konkrétních značek cigaret, způsobu reakce konkurenčních subjektů a konečných spotřebitelů na zvýšení sazeb daně atd. Cenový orgán do cenotvorby aktivně nevstupuje, sleduje pouze dodržení stanoveného procesu.

Tento systém funguje v České republice již od roku 2001 bez závažnějších problémů. Po téměř dvaceti letech aplikace se však již jeví jako nepružný, zdoluhavý a vývojem překonaný. Podle vyjádření některých dotčených subjektů může být i zdrojem rizika z důvodu možného úniku informací (v průběhu zpracování návrhů cen cigaret, tj. v době mezi uplatněním návrhu ceny a jejím zveřejněním v Cenovém věstníku). Z pohledu regulátora není navíc systémové, aby i nadále byl proces stanovení cen cigaret pro konečného spotřebitele legislativně zakotven v zákoně, jehož primárním cílem je regulace a dohled nad cenami strategických výrobků a služeb.

Současně ambicí zástupců veřejné správy není do stanovení cen cigaret výrobcům a dovozcům zasahovat, např. z důvodu stanovení výše minimálních marží pro jednotlivé části obchodního řetězce. Tento přístup by nebyl v souladu s danou směrnicí 2011/64/EU, hospodářskou politikou státu ani principy volného trhu výrobků a služeb v EU.

Konečně z důvodu stávající tříměsíční regulace pro možnost doprodeje cigaret při změně sazby spotřební daně je pro všechny dotčené subjekty, tedy i pro správce daně, administrativně i finančně náročné stahovat neprodaná jednotková balení z trhu, provádět inventuru, likvidaci a následně vracet spotřební daň. Nadto se jedná o neekologický postup, kdy jsou spalována jednotková balení cigaret obsahující plasty a jiné škodlivé látky, ačkoliv z hlediska kvalitativního nemají tyto výrobky vady.

#### **4.1.3. Identifikace dotčených subjektů**

Daňové subjekty, tj. výrobci, oprávnění příjemci, příp. dovozci cigaret a správce daně (pověřený správce daně).

#### **4.1.4. Popis cílového stavu**

Cílem předkládaného návrhu je zjednodušení procesu stanovení cen cigaret pro konečného spotřebitele a jeho nastavení tak, aby byl výrobcům a dovozcům cigaret dán dostatečný manévrovací prostor pro cenotvorbu a správci daně zajištěn základní regulatorní rámec pro efektivní výkon dohledu.

Zrušením tříměsíčního omezení doby doprodeje cigaret při změně sazby spotřební daně odpadne nutnost stahovat cigarety z trhu, likvidovat je a následně vracet spotřební daň.

#### **4.1.5. Zhodnocení rizika**

V případě nečinnosti nedojde ke zjednodušení komunikačních toků mezi výrobcem a dovozci cigaret a správcem daně a nesníží se chybovost na obou stranách. Rovněž nebude regulováno riziko úniku informací o chystaných změnách cen cigaret, ačkoliv je nutné zdůraznit, že sebedokonalejší legislativa nemůže efektivně zabránit účelnému pochybení ze strany jednotlivce. Nedojde také k úspoře administrativních a provozních nákladů v souvislosti se stahováním a likvidací neprodaných cigaret při změně sazby spotřební daně, a to jak na straně dotčených subjektů, tak na straně správce daně.

## 4.2. Návrh variant řešení

### 4.2.1. Varianta 0 - Zachování současného stavu

Varianta 0 vychází ze současné právní úpravy. Současný stav je popsán výše.

### 4.2.2. Varianta 1 – Zvýšení frekvence změn cen cigaret formou zveřejnění na webu správce daně, vynětí problematiky stanovení cen pro konečného spotřebitele ze zákona o cenách, zavedení možnosti doprodávat při změně sazby spotřební daně cigarety až do vyčerpání zásob

Hlavní parametry varianty 1:

- zrušení stanovení ceny cigaret postupem podle zákona o cenách,
- úprava zákona č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů,
- zrušení související vyhlášky č. 275/2005 Sb., kterou se stanoví postup při zpracování návrhů cen pro konečného spotřebitele u cigaret a při změnách těchto cen,
- zavedení flexibilnějšího systému formou oznamování cen cigaret pověřenému správci daně,
- zavedení možnosti doprodávat cigarety se „starou sazbou daně“ do vyčerpání zásob, tj. zrušení současného tříměsíčního omezení doby jejich doprodeje.

V případě změny ceny cigaret pro konečného spotřebitele bude u jednotkového balení cigaret se stejným obchodním názvem a o stejném počtu kusů v jednotkovém balení možné učinit oznámení o ceně (tj. provést změnu ceny) maximálně dvakrát v kalendářním měsíci, a to ve fixně stanovených termínech.

Ceny cigaret pro konečného spotřebitele budou oznamovány pověřenému správci daně elektronicky a stanoveným způsobem. Navržená cena jednotkového balení cigaret s konkrétním počtem cigaret v tomto balení nesmí být nižší, než je cena odpovídající výši součtu minimální spotřební daně pro jednotkové balení daného počtu cigaret a této dani odpovídající částce daně z přidané hodnoty.

Správce daně v případě, že učiněné oznámení nebude mít vadu, zveřejní cenu spolu s obchodním názvem konkrétního jednotkového balení cigaret na svých webových stránkách ve lhůtě 5 pracovních dnů ode dne, kdy bylo oznámení ceny nového výrobku nebo změny již oznámené ceny učiněno, pakliže subjekt neuvede, že zveřejnění ceny má proběhnout v pozdějším termínu stanoveném pro zveřejnění ceny. Společně s obchodním názvem a cenou jednotkového balení se zveřejní počet kusů cigaret v tomto konkrétním balení a den, od kterého bude odběratel tabákových nálepek uvádět tyto cigarety (nové, příp. cigarety se změněnou cenou) do volného daňového oběhu. Tímto dnem bude den následující po dni zveřejnění.

Zákon o spotřebních daních stanoví postupy při odstranění vad v rámci tohoto procesu, a to jak ze strany subjektu, tak v případě pochybení na straně správce daně.

Současně se v rámci této varianty počítá se zrušením regulace doby doprodeje cigaret s tabákovou nálepkou s písmenem označujícím starou sazbu spotřební daně. Tyto cigarety tak budou moci být v obchodním řetězci obchodovány a nabízeny konečnému spotřebiteli až do vyčerpání zásob.

### 4.2.3. Varianta 2 - Plná liberalizace při stanovení cen pro konečného spotřebitele

Varianta 2 byla předložena k posouzení zástupci tabákového průmyslu (dále také „Industry“)

a je založena na následujících parametrech:

- na tabákové nálepce se nebude v případě cigaret uvádět cena pro konečného spotřebitele, Industry bude tyto ceny pouze hlásit správci daně, který je bude následně zveřejňovat,
- v návaznosti na tento krok přestane být vybírána spotřební daň ze všech výrobků, které podléhají povinnému značení tabákovou nálepkou jejím prostřednictvím, ale stejně jako v případě ostatních komodit formou daňového přiznání,
- při změně cen cigaret se automaticky zvýší cena všech cigaret, tj. i těch již uvedených na trh, a to jak v případě, že ke zvýšení ceny dojde z důvodu změny obchodní strategie, tak v důsledku navýšení sazeb spotřební daně.

Proces stanovení cen cigaret pro konečného spotřebitele by byl při přijetí této varianty řešení plně ponechán na výrobcích a dovozcích cigaret, kteří by mohli měnit cenu dle vlastního rozhodnutí a prakticky kdykoliv. Při aplikaci tohoto přístupu by stejně jako v případě varianty 1 odpadla potřeba regulovat doprodej cigaret v případě změny sazby spotřební daně a stahovat neprodaná jednotková balení z trhu.

### **4.3. Vyhodnocení nákladů a přínosů**

#### **4.3.1. Identifikace nákladů a přínosů**

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle kritérií, která pokrývají jejich klady a zápory (resp. přínosy a náklady).

Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- zvýšení flexibility procesu stanovení cen cigaret,
- administrativní a finanční náročnost na straně dotčených subjektů,
- administrativní a finanční náročnost na straně správce daně.

#### **4.3.2. Náklady**

- administrativní a finanční náročnost na straně dotčených subjektů,
- administrativní a finanční náročnost na straně regulátora a správce daně.

Tyto náklady jsou spojené zejména s nutností přizpůsobit stávající postupy a informační systémy pro stanovení cen cigaret pro konečného spotřebitele, a to jak subjektů, tak správce daně na nové podmínky.

#### **4.3.3. Přínosy**

- zvýšení flexibility procesu stanovení cen cigaret a možnost jejich doprodeje při změně sazby spotřební daně.

Přínosy vyplývající ze zvýšení flexibility procesu stanovení cen lze spatřovat jak na straně dotčených subjektů, kterým bude umožněno flexibilněji reagovat na změny cen cigaret na trhu, tak správce daně. Současně odpadne nutnost stahovat a likvidovat neprodané cigarety z trhu při změně sazby spotřební daně.

#### **4.3.4. Vyhodnocení nákladů a přínosů variant**

##### Varianta 0 – Zachování současného stavu

S variantou 0 se nepojí žádné dodatečné administrativní náklady na straně správce daně ani na straně podnikatelských subjektů. Neznamená ani žádné dodatečné výdaje státního



rozpočtu.

Varianta 0 však nesplňuje stanovený cíl, kterým je zvýšení flexibility. Výhodou této varianty je dodržení zásady legislativní zdrženlivosti.

Varianta 1 – Zvýšení frekvence změn cen cigaret formou zveřejnění na webu správce daně, vynětí problematiky stanovení cen pro konečného spotřebitele ze zákona o cenách, zavedení možnosti doprodávat při změně sazby spotřební daně cigarety až do vyčerpání zásob.

Dojde ke zvýšení flexibility systému stanovení cen pro konečného spotřebitele při zachování supervizní funkce státní správy. Subjektům bude poskytnut větší manévrovací prostor pro realizaci cenové strategie, vyloučen bude eventuální administrativní zásah do výše cen ze strany státu.

Oproti nulové variantě (zachování původního stavu) je výhodou alternativní varianty snížení administrativní zátěže na straně správce daně (uplatňování, regulace a kontrola cen cigaret, zrušení vydávání rozhodnutí o regulaci cen cigaret), snížení potenciálního rizika zneužití informací a zamezení snah některých subjektů využívat stávající právní úpravu pro předkládání návrhů, které jsou kontroverzní z hlediska dodržování pravidel hospodářské soutěže a závazků České republiky vůči EU (např. návrhy na stanovení minimální výše marží při prodeji cigaret pro maloobchod).

Výhodou na straně subjektů je vyšší flexibilita a transparentnost při oznamování cen cigaret. Dále také bude zajištěna lepší přehlednost a dostupnost informací ohledně cen cigaret, které jsou na trhu v České republice. Zrušením stávající regulace doby doprodeje cigaret při změně sazby spotřební daně v délce tří měsíců dojde k úspoře nákladů spojených se stahováním neprodaných cigaret z trhu, jejich následné likvidaci a vracení spotřební daně.

Na druhou stranu bude nový způsob zveřejňování cen cigaret spojen s fixními náklady na straně správce daně (proškolení personálu, úprava softwaru, apod.), které jsou však aktuálně odhadovány jako nízké, řádově v desítkách tisíc Kč. Vzhledem ke zvýšení frekvence samostatných podání subjektů vůči správci daně v kalendářním měsíci také dojde ke zvýšení frekvence provádění administrativních úkonů spojených s oznamováním cen cigaret na straně správce daně. Tyto činnosti však nebudou probíhat jako dosud nárazově, ale budou rovnoměrněji rozloženy v čase.

Co se týká zrušení regulace doby doprodeje cigaret při změně sazby spotřební daně, nelze vyloučit situace, že bude oproti současnosti docházet k vyššímu předzásobení trhu „levnějšími“ cigaretami zdaněnými starou sazbou spotřební daně. Dopady do státního rozpočtu by však měly být dle analýz provedených Ministerstvem financí spíše neutrální nebo pouze mírně negativní, a to především z důvodu limitovaných kapacit výrobních a skladovacích prostor výrobců a dovozců tabákových výrobků.

Oproti variantě 2, která předpokládá liberalizaci procesu stanovení cen a zrušení funkce tabákové nálepky, však nedojde k úplné eliminaci administrativních nákladů správce daně. Na straně druhé však v případě varianty 1 nebude zapotřebí provést zcela zásadní změnu legislativy týkající se nejenom stanovení cen cigaret pro konečného spotřebitele, ale i značení tabákových výrobků a způsobu výběru spotřební daně u této komodity.

Varianta 2 – Plná liberalizace při stanovení cen pro konečného spotřebitele

V případě varianty 2 dojde k eliminaci nákladů na straně správce daně (ke stanovení cen cigaret pro konečného spotřebitele by docházelo autonomně, správce daně by pouze kontroloval, že cena cigaret pro konečného spotřebitele je stanovena v souladu se zákonem o spotřebních daních).

Tato varianta by si však vyžádala úplnou změnu systému výběru spotřební daně ze všech tabákových výrobků, které jsou značeny tabákovou nálepkou. Přejít na takový způsob výběru spotřební daně by měl navíc jednorázový negativní dopad na příjmy státního rozpočtu v roce, ve kterém by byla změna zavedena, neboť by došlo k přerušení plynulosti peněžních toků z inkasa spotřební daně z tabákových výrobků (výpadek inkasa se odhaduje ve výši 3 – 4,5 mld. Kč). Z hlediska legislativního by při zavedení popsaného režimu muselo dojít k téměř úplnému přepracování legislativy týkající se spotřební daně z tabákových výrobků.

Z pohledu hospodářských subjektů by došlo ke zjednodušení procesu a úspoře administrativních nákladů z důvodu zjednodušení stávajícího systému.

Spornou oblastí by však z pohledu spotřebních daní zůstala oblast případného dodanění cigaret nestážovaných z trhu po navýšení sazby spotřební daně, případně při změně cen cigaret v rámci realizace obchodní strategie jednotlivých výrobců a dovozců tabákových výrobků. Výši inkasa spotřební daně z cigaret by negativně ovlivnilo odstranění ceny pro konečného spotřebitele z tabákové nálepky, za které jsou v současnosti prodejci povinni cigarety nabízet. To by ve svém důsledku znamenalo, že při cenotvorbě v rámci obchodního řetězce by nebylo možné odvést správnou výši procentní části sazby spotřební daně, která se odvíjí od ceny, za kterou je realizován konečný prodej. Došlo by rovněž ke ztížení předvídatelnosti daňových příjmů a narušila se kontinuita statistických dat.

#### 4.4. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo výše zpracováno. Nejedná se o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale o zpřehlednění vyhodnocení posuzovaných variant pomocí multikriteriální analýzy. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3), přičemž každému z posuzovaných kritérií je přiřazena stejná váha.

Tabulka č. 5 - Vyhodnocení navržených variant

	Zvýšení flexibility při stanovení cen	Finanční náročnost na straně dotčených subjektů	Finanční náročnost na straně regulátora a správce daně
<b>V0</b>	3	2	2
<b>V1</b>	2	1	1
<b>V2</b>	1	1	3

Na základě posuzovaných kritérií byla zvolena **varianta 1**, tj. zvýšení frekvence možností změn cen cigaret pro konečného spotřebitele se současným zrušením tříměsíční regulace doby doprodeje cigaret při změně sazby spotřební daně. Tabáková nálepka v případě značení jednotkových balení cigaret bude nadále obsahovat cenu pro konečného spotřebitele. Proces bude probíhat pod dohledem správce daně. Tato varianta představuje vyvážený kompromis mezi nulovou variantou a úplnou liberalizací dosavadního systému pro stanovení cen cigaret pro konečného spotřebitele v České republice.

#### 4.5. Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o spotřebních daních, jejíž účinnost se předpokládá od 1. ledna 2025. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Celní správy České republiky.

Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné

úřední osoby správce daně.

#### **4.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a ostatními pracovníky správce daně.

#### **4.7. Konzultace a zdroje dat**

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován na pracovních skupinách se zástupci Generálního ředitelství cel a odborné veřejnosti.

### **5. Úprava snížení úhrady nebo zajištění hodnoty tabákových nálepek**

#### **5.1. Důvod předložení a cíle**

##### **5.1.1. Definice problému**

Při rostoucí výši sazeb spotřební daně z tabákových výrobků je i již snížená úhrada resp. snížené zajištění hodnoty tabákových nálepek pro daňové subjekty nakládající s velkými objemy tabákových výrobků značně finančně zatěžující.

Zvažuje se proto umožnit subjektům, které dlouhodobě řádně plní všechny zákonem o spotřebních daních stanovené povinnosti, další snížení úhrady nebo snížení zajištění hodnoty tabákových nálepek při jejich odběru. Úprava by snížila finanční zátěž dlouhodobě spolehlivých odběratelů tabákových nálepek.

Původní systém úhrady resp. zajištění hodnoty tabákových nálepek při jejich odběru od pověřeného celního úřadu nepovoloval nakládání s tabákovými nálepkami, pokud nebyly zaplacené nebo zajištěny. Systém byl takto nastaven z důvodu zajištění vysokého stupně ochrany před daňovými úniky, neboť tabákové výrobky patřily a patří mezi paděláním a pašováním nejvíce ohrožený druh zboží.

Tabákové výrobky jsou jedinou komoditou spravovanou zákonem o spotřebních daních, u které je uplatňováno daňové značení. Vzhledem k tomu, že se jedná o daňové značení, je i způsob nakládání s tabákovými výrobky odlišný od ostatních komodit podléhajících spotřební dani. Speciálně je proto upraveno i nakládání s tabákovými nálepkami.

##### **5.1.2. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti**

Existující stav upravuje zákon o spotřebních daních. Zákonem č. 407/2012 Sb., byla zavedena úprava, která umožňuje odběrateli tabákových nálepek požádat o snížení úhrady hodnoty tabákových nálepek nebo o snížení zajištění hodnoty tabákových nálepek při jejich odběru (§ 123 až § 128 zákona o spotřebních daních).

O snížení úhrady nebo zajištění může požádat pouze odběratel tabákových nálepek splňující zákonem o spotřebních daních stanovené požadavky. Jedním z těchto požadavků je i řádné nakládání s tabákovými nálepkami od jejich objednání až po vlastní značení tabákových výrobků. Snížení úhrady nebo zajištění je povoleno pouze spolehlivému subjektu (ověřuje správce daně obdobně jako u ostatních povolovacích řízení). Aktuálně je úprava využívána malým počtem subjektů odebírajících velké objemy tabákových nálepek.

Z důvodu eliminace možného rizika při snižování úhrady nebo zajištění je v § 126 zákona o spotřebních daních nastaveno postupné snižování finanční zátěže odběratelů tabákových nálepek, tj. postupné snížení úhrady nebo zajištění, kdy po dvou letech bezproblémového užití institutu snížení úhrady nebo zajištění může odběratel dosáhnout maximální hranice, která je

aktuálně nastavena na 40 % hrazené či zajišťované částky. Současně úprava umožňuje správci daně rozhodnutí o snížení zrušit, pokud je ohroženo zaplacení hodnoty tabákových nálepek nebo pokud subjekt přestane splňovat tímto zákonem stanovené podmínky.

Výpadek při výběru spotřební daně by státnímu rozpočtu v důsledku přijetí tohoto opatření hrozit neměl, neboť se jedná pouze o možnost správce daně toto snížení poskytnout.

Navrhované řešení nabízí vedle stávajících limitů ve výši 10 %, 20 % a 40 % doplnit ještě další hranici ve výši 50 % při současném zvýšení počtu měsíců, po které musí být kontinuálně splňovány stanovené podmínky.

### **5.1.3. Identifikace dotčených subjektů**

Daňové subjekty, tj. v tomto případě konkrétně odběratelé tabákových nálepek (tj. výrobci, oprávnění příjemci, příp. dovozci tabákových výrobků) a správce daně (pověřený správce daně).

### **5.1.4. Popis cílového stavu**

Cílem je snížení nákladů na zajištění tabákových nálepek u spolehlivých odběratelů tabákových nálepek.

### **5.1.5. Zhodnocení rizika**

V případě neřešení problému bude přetrvávat stav, kdy jsou subjekty, u nichž existuje relativně nízké riziko vzniku daňových nedoplatků, finančně zatěžovány více, než bylo vyhodnoceno jako nutné s ohledem na zásady uvedené v daňovém řádu.

Naopak přílišné uvolnění úhrady nebo zajištění hodnoty tabákových nálepek by mohlo být rizikem pro samotnou existenci dlouhodobě využívaného systému výběru spotřební daně u tabákových výrobků, tj. výběru daně prostřednictvím tabákové nálepky. Jedná se však o systém dosud bezpečný, ale administrativně, finančně i logisticky náročný.

## **5.2. Návrh variant řešení**

### **5.2.1. Varianta 0 - Zachování současného stavu**

Varianta 0 vychází ze současné právní úpravy. Současný stav je popsán v výše.

### **5.2.2. Varianta 1 – Zavedení nové maximální hranice pro snížení úhrady nebo zajištění hodnoty tabákových nálepek**

Navrhuje se vedle stávajících limitů pro snížení zajištění ve výši 10 %, 20 % a 40 % doplnit ještě jednu hranici ve výši 50 %, a to při současném zvýšení počtu měsíců, po které musí být kontinuálně splňovány zákonem o spotřebních daních stanovené podmínky pro povolení snížení.

## **5.3. Vyhodnocení nákladů a přínosů**

### **5.3.1. Identifikace nákladů a přínosů**

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle kritérií, která pokrývají jejich klady a zápory (resp. přínosy a náklady).

Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- administrativní náklady dotčených subjektů,
- finanční náklady dotčených subjektů,

- riziko neuhrazení hodnoty tabákových nálepek.

### **5.3.2. Náklady**

Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná pouze o rozšíření současného právního stavu, předpokládá se, že v souvislosti s volbou a realizací navržené varianty nevzniknou žádné náklady.

#### Riziko neuhrazení hodnoty tabákových nálepek

Kritérium zohledňuje skutečnost, že uvolnění úhrady nebo zajištění hodnoty tabákových nálepek nad únosnou míru by mohlo být rizikem pro bezpečný výběr spotřební daně z tabákových výrobků. Současně by se mohly objevit snahy o obdobné snížení zákonem o spotřebních daních stanoveného zajištění pro ostatní vybrané výrobky.

### **5.3.3. Přínosy**

#### Administrativní náklady dotčených subjektů

Kritérium zohledňuje administrativní zátěž v průběhu aplikace dané varianty.

#### Finanční náklady dotčených subjektů

Kritérium zohledňuje finanční zátěž v průběhu aplikace dané varianty.

### **5.3.4. Vyhodnocení nákladů a přínosů variant**

#### Varianta 0 – Zachování současného stavu

S variantou 0 se nepojí žádné dodatečné administrativní náklady na straně správce daně ani na straně podnikatelských subjektů. Neznamená ani žádné dodatečné výdaje státního rozpočtu. Varianta 0 však nesplňuje stanovený cíl.

Výhodou této varianty je dodržení zásady legislativní zdrženlivosti.

#### Varianta 1 - Zavedení nové maximální hranice pro snížení úhrady nebo zajištění hodnoty tabákových nálepek

#### Administrativní náklady dotčených subjektů

Administrativní postup zůstává stejný jako u varianty nulové. Zvýšení maximální hranice s sebou nenese zvýšení administrativních nákladů ani na straně správce daně ani na straně odběratele tabákových nálepek.

Pokud chce subjekt uplatnit snížení, musí o něj požádat bez ohledu na to, o jakou míru snížení se jedná. Stejně tak správce daně musí o žádosti rozhodnout bez ohledu na výši snížení (rozhodnutí se vydává na dobu 1 roku). Umožňuje se pouze další možnost snížení.

#### Finanční náklady dotčených subjektů

Snížením zajišťované částky dojde ke snížení finančních nákladů odběratelů tabákových nálepek. Při rostoucí výši sazeb spotřební daně z tabákových výrobků je i již snížená úhrada resp. snížené zajištění hodnoty tabákových nálepek pro daňové subjekty nakládající s velkými objemy tabákových výrobků, značně zatěžující. Nejčastějším způsobem zajištění úhrady spotřební daně za odebrané tabákové nálepky je sjednání bankovní záruky. Čím větší

zajišťovaná částka, tím vyšší je poplatek za poskytnutí bankovní garance.

Varianta 1 tak splňuje stanovený cíl, neboť umožní snížení finančních nákladů odběratelů tabákových nálepek při současném zachování administrativních nákladů jak na straně správce daně, tak i na straně dotčených subjektů.

#### Riziko neuhrazení hodnoty tabákových nálepek

Správce daně bylo vyhodnoceno, že úprava navrhovaná variantou 1 je přípustná a nezvyšuje riziko neuhrazení hodnoty tabákových nálepek.

#### **5.4. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení**

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno výše. Nejedná se o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale o zřehlednění vyhodnocení posuzovaných variant pomocí multikriteriální analýzy, kde jednotlivá kritéria mají stejnou váhu. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 2).

Tabulka č. 6 - Vyhodnocení navržených variant

	<b>Administrativní náklady dotčených subjektů</b>	<b>Finanční náklady dotčených subjektů</b>	<b>Riziko neuhrazení hodnoty tabákových nálepek</b>
<b>V0</b>	1-2	2	1-2
<b>V1</b>	1-2	1	1-2

Na základě posuzovaných kritérií byla zvolena **varianta 1**, a to také z důvodu naplnění cíle, tedy snížení finanční zátěže na straně odběratelů tabákových nálepek.

#### **5.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o spotřebních daních, jejíž nabytí účinnosti se předpokládá na 1. ledna 2025. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Celní správy České republiky.

Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné úřední osoby správce daně.

#### **5.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a ostatními pracovníky správce daně.

#### **5.7. Konzultace a zdroje dat**

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován na pracovních skupinách se zástupci Generálního ředitelství cel a odborné veřejnosti.

## **6. Vznik daňové povinnosti u surového tabáku**

### **6.1. Důvod předložení a cíle**

#### **6.1.1. Definice problému**

Zdanění surového tabáku bylo do zákona o spotřebních daních zavedeno zákonem č. 157/2015 Sb., s účinností od 1. července 2015. Vznik daňové povinnosti je v případě zjištění surového tabáku vázán na neprokázání jeho původu, účelu použití nebo identifikace osoby, které byl nebo má být dodán.

Aktuálně úprava ukládá subjektu povinnost doložit a prokázat původ nebo účel použití tabáku nebo identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán. Takto nastavená povinnost však umožňuje relativně snadné obcházení. Správci daně jsou předkládány účelově vytvořené doklady a smlouvy, u nichž nelze nebo lze jen velmi obtížně jejich účelovost prokázat. Jedná se např. o fiktivní smlouvy o smlouvě budoucí na prodej surového tabáku. Obdobně pak bývá prokazována identifikace subjektů, které mají surový tabák zakoupit. Správce daně se tak dostává do situace, kdy nedojde k prokázání vzniku daňové povinnosti a není možné vyměřit daň. Subjekt tak musí být i dále sledován nebo v případě, že rozporuje předložené doklady a smlouvy, jsou vedena dlouhá, složitá a nákladná řízení.

Vzhledem ke skutečnosti, že stávající zákonná úprava zdanění surového tabáku (viz dále) předpokládá legitimní nakládání pouze pro tři typy subjektů, navrhuje se stanovit, že daňová povinnost vznikne vždy, když se surovým tabákem nebude nakládat osoba, která tyto podmínky daně zákonem o spotřebních daních splňuje. Tato osoba bude také plátcem daně.

#### **6.1.2. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti**

Existující právní stav upravuje zákon o spotřebních daních, konkrétně pak hlava VI daň ze surového tabáku - ustanovení § 131a (plátce daně ze surového tabáku) a 131c (vznik daňové povinnosti ze surového tabáku).

Daňová povinnost vzniká dnem použití surového tabáku pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků v daňovém skladu nebo dnem dodání pro výrobu tabákových výrobků provozovateli daňového skladu nebo dnem dodání do jiného členského státu, příp. třetí země. Stejně tak vzniká daňová povinnost v případě zjištění surového tabáku, u kterého nebyl prokázán zdroj tohoto tabáku, nebylo prokázáno, pro jaký účel byl nebo má být použit nebo nebyla prokázána identifikace osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán (§ 131c zákona o spotřebních daních).

Daňová povinnost tak nevznikne provozovateli daňového skladu, který nabývá surový tabák pro výrobu tabákových výrobků, a dodavateli surového tabáku, který prokáže, že surový tabák, se kterým nakládá, bude dodán výrobcí tabákových výrobků, tj. provozovateli daňového skladu pro výrobu tabákových výrobků. Vzhledem k tomu, že zdanění surového tabáku není harmonizovanou oblastí, jedná se o speciální úpravu platnou pouze na daňovém území České republiky, nevznikne daňová povinnost ani osobě, která použila surový tabák pro dodání do jiného členského státu nebo třetí země.

K obchodování či jinému nakládání se surovým tabákem není nutné žádné povolení nebo licence. Proto je pro účely zákona o spotřebních daních definována osoba skladující surový tabák (§ 134zh tohoto zákona) s povinností registrovat se před zahájením činnosti u správce daně (§ 134zj o spotřebních daních zákona). Registrována by měla být každá osoba, která skladuje surový tabák, byť by se jednalo o jednorázový akt. Výjimka v registraci by byla stanovena pro osobu, která surový tabák používá výhradně pro výrobu tabákových výrobků.

V praxi to znamená, že pokud je zjištěn surový tabák, měla by s ním nakládat osoba

registrovaná, provozovatel daňového skladu na výrobu tabákových výrobků nebo dopravce surového tabáku. V případě provozovatele daňového skladu, který používá surový tabák nejen pro výrobu tabákových výrobků, ale i k dodání tohoto tabáku jiné osobě, se pak jedná také o osobu skladující surový tabák s povinností registrovat se. Této osobě je však udělena výjimka z povinnosti poskytnout kauci (§ 134zj odst. 3 zákona o spotřebních daních).

V případě, že není subjekt registrován jako osoba skladující surový tabák, a přesto jej skladuje, dopouští se přestupku s pokutou podle § 135ze zákona o spotřebních daních až do výše 20 mil. Kč. Dojde také k zadržení tabáku (§ 134zcc tohoto zákona).

V současné době jsou v České republice registrovány tři osoby nakládající se surovým tabákem. Vzhledem k tomu, že se jedná o daňové sklady, ani jedna z těchto osob nemá povinnost skládat kauci.

Smyslem zavedení zdanění surového tabáku nebylo jej primárně zdanit, ale umožnit správci daně dohled nad subjekty, které s ním nakládají. Konkrétně umožnit mu vstup do prostor těchto subjektů, prověření smluv, evidence, případně umožnit správci daně ukládat těmto subjektům povinnosti a zahajovat s nimi daňová a správní řízení, a dohlížet tak nad pohybem a množstvím této suroviny.

### **6.1.3. Identifikace dotčených subjektů**

Osoby nakládající se surovým tabákem a správce daně.

### **6.1.4. Popis cílového stavu**

Cílem změn, které jsou navrhovány, je eliminace rizikového chování subjektů nakládajících se surovým tabákem, které může vést ke vzniku daňových úniků na daňovém území České republiky. Dále pak také poskytnutí účinného nástroje správci daně při kontrole a správě surového tabáku.

Konkrétně se navrhuje opatření vedoucí ke zjednodušení procesu kontroly, zkrácení doby vedení řízení a snížení nákladů vynaložených na správu daně ze surového tabáku způsobem, který zbytečně nezatěžuje poctivé subjekty ani správce daně.

### **6.1.5. Zhodnocení rizika**

V případě nepřijetí nové úpravy nebude možné aplikovat účinný postup potírání nelegálních praktik na trhu se surovým tabákem. Hrozí také riziko neúměrného protahování jednotlivých řízení a zvyšování s tím spojených nákladů.

## **6.2. Návrh variant řešení**

### **6.2.1. Varianta 0 - Zachování současného stavu**

Varianta 0 vychází ze současné právní úpravy. Současný stav je popsán v výše.

### **6.2.2. Varianta 1 – Zjednodušení stanovení vzniku daňové povinnosti**

Variantou 1 se nově navrhuje maximální zjednodušení stanovení vzniku daňové povinnosti (a plátce daně), a to při každém zjištění surového tabáku u osoby jiné než zákon o spotřebních daních povoluje. Aktuální úprava zdanění surového tabáku předpokládá jeho legitimní nakládání pouze pro tři typy subjektů (registrovaná osoba skladující surový tabák ve smyslu ustanovení § 134zh zákona o spotřebních daních, výrobce tabákových výrobků, který přijímá surový tabák výhradně za účelem výroby tabákových výrobků v daňovém skladu nebo osoba dopravující surový tabák na daňovém území ČR, kdy doprava musí být provázena dokladem s náležitostmi podle ustanovení § 134zcb odst. 2 zákona o spotřebních daních).



### **6.3. Vyhodnocení nákladů a přínosů**

#### **6.3.1. Identifikace nákladů a přínosů**

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají jejich klady a zápory (resp. přínosy a náklady).

Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- administrativní a finanční náročnost činností správce daně (možnost snížení počtu projednávaných případů v rámci soudních řízení),
- nedoplatky na dani ze surového tabáku,
- eliminace rizikového chování subjektů.

#### **6.3.2. Náklady**

##### Nedoplatky na dani ze surového tabáku

Toto kritérium bere v úvahu možnost potenciálního vzniku/zvýšení nedoplatků v případě vyměřené, ale neuhrazené spotřební daně, případně růstu nákladů spojených s jejich následným vymáháním.

#### **6.3.3. Přínosy**

##### Administrativní a finanční náročnost činností správce daně

Kritérium zohledňuje administrativní a finanční zátěž správce daně v průběhu aplikace dané varianty.

##### Eliminace rizikového chování subjektů

Pružná a rychlá reakce správce daně je předpokladem pro vyloučení resp. snížení rizikového chování subjektů nakládajících se surovým tabákem.

#### **6.3.4. Vyhodnocení nákladů a přínosů variant**

##### Varianta 0 – Zachování současného stavu

Varianta 0 nesplňuje stanovený cíl, což je eliminace rizikového chování subjektů nakládajících se surovým tabákem a poskytnutí účinného a efektivního nástroje správci daně při kontrole a správě surového tabáku.

Výhodou této varianty je dodržení zásady legislativní zdrženlivosti.

##### Varianta 1 – Zjednodušení stanovení vzniku daňové povinnosti

##### Administrativní a finanční náročnost činností správce daně

Výhodou této varianty je zejména její jednoduchost, která by měla vést ke snížení nákladů správce daně z důvodu zjednodušení kontrol a vedení zahájených daňových řízení ohledně surového tabáku. Správce daně získá (vedle již existující možnosti udělit sankci za nesplnění povinnosti registrace) další nástroj k postihu protiprávního jednání subjektů. Zjednodušením a zkrácením vedených řízení dojde také ke snížení finančních nákladů na straně správce daně.

Při jednoznačném a rychlém vedení daňových řízení je reálné, že dojde ke snížení nákladů

vynakládáných v souvislosti s vedením sporů se subjekty, které rozporovaly výrok správce daně. Varianta 1 tudíž naplňuje stanovený cíl.

#### Nedoplatky na dani ze surového tabáku

Nevýhodou může být nárůst nedoplatků v případě vyměřené, ale neuhrazené spotřební daně, případně nárůst nákladů spojených s jejich následným vymáháním.

#### Eliminace rizikového chování subjektů

Pružné a efektivní řešení případů podvodného nakládání se surovým tabákem může vést k omezení tohoto nekalého jednání, které by mohlo být/je základem pro nelegální výrobu tabákových výrobků na daňovém území České republiky.

### **6.4. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení**

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale o zpřehlednění vyhodnocení variant pomocí multikriteriální analýzy. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 2). V rámci hodnocení je každému identifikovanému kritériu přiřazena stejná váha.

Tabulka č. 7 - Vyhodnocení navržených variant

	<b>Administrativní a finanční náročnost na straně správce daně</b>	<b>Nedoplatky na dani ze surového tabáku</b>	<b>Eliminace rizikového chování subjektů</b>
<b>V0</b>	2	1	2
<b>V1</b>	1	2	1

Po vyhodnocení analýzy lze přijmout závěr doporučit realizaci **varianty 1**, tj. zjednodušit stanovení vzniku daňové povinnosti a současně upravit definici osoby plátce daně.

Tato varianta je vyhovující nejen z pohledu zvolených kritérií, ale splňuje také stanovený cíl.

### **6.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o spotřebních daních, jejíž nabytí účinnosti se předpokládá na 1. ledna 2025. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Celní správy České republiky.

Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně.

### **6.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a ostatními pracovníky správce daně.

### **6.7. Konzultace a zdroje dat**

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován na pracovních skupinách se zástupci Generálního ředitelství cel a odborné veřejnosti.

## **7. Úprava podmínek pro poskytování kauce u surového tabáku**

### **7.1. Důvod předložení a cíle**

#### **7.1.1. Definice problému**

Výjimka z obecné povinnosti poskytnutí kauce u osoby skladující surový tabák se vztahuje na ty subjekty, které jsou osobou skladující surový tabák a zároveň plátcem daně z tabákových výrobků (§ 134zj odst. 3 zákona o spotřebních daních). Při stanovení této výjimky se vycházelo ze skutečnosti, že plátce daně z tabákových výrobků, tj. výrobce tabákových výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně v rámci daňového skladu, je již ze současného znění zákona o spotřebních daních povinen jakožto provozovatel daňového skladu část svých finančních prostředků použít na zajištění daně podle ustanovení § 21 tohoto zákona. Jevilo se proto jako racionální nezvyšovat finanční zátěž těchto subjektů o výši zákonné kauce.

V praxi se však začaly objevovat účelově založené subjekty obchodující se surovým tabákem, které cíleně obcházejí povinnost složit při registraci kauci ve výši 20 000 000 Kč s tím, že po registraci jako plátce daně z tabákových výrobků odebírají minimální počty tabákových nálepek (cca 400 kusů/rok).

#### **7.1.2. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti**

Existující právní stav upravuje zákon o spotřebních daních. Konkrétně pak hlava VI daň ze surového tabáku - ustanovení § 134zk tohoto zákona (kauce).

Zdanění surového tabáku bylo zavedeno zákonem č. 157/2015 Sb., s účinností od 1. července 2015. Tato úprava měla odbourat stav, kdy na českém trhu obchodovaly se surovým tabákem subjekty bez jakékoliv kontroly a registrace. Obchodování se surovými tabákovými listy bylo pro subjekty výhodné zejména z důvodu téměř nekontrolovatelného přístupu k této surovině. A atraktivitu tohoto počínání umocňovala také dostupnost poměrně jednoduchých a levných zařízení pro výrobu tabákových výrobků, např. strojů na řezání tabáku a také velmi nízké náklady na prodej této komodity.

Subjektem právní úpravy nakládání se surovým tabákem je osoba skladující surový tabák. Touto osobou se rozumí každá osoba, která skladuje surový tabák pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků v daňovém skladu, neboť zákon o spotřebních daních neumožňuje vyrábět tabákové výrobky jinde než v daňovém skladu. Osoba skladující surový tabák je povinna se registrovat ještě před zahájením své činnosti (134zi tohoto zákona). Zavedení registru osob skladujících surový tabák umožňuje, aby byl tento tabák sledován a případně zdaněn, čímž se zamezí jeho zneužití pro nelegální výrobu mimo prostory daňových skladů.

Jednou z podmínek registrace je poskytnutí kauce. Kauce byla zavedena ve výši 20 mil. Kč s ohledem na nejvyšší částku pokuty, k jejíž úhradě by v případě nezaplacení mohla být použita.

Aby se zamezilo zbytečné finanční zátěži subjektů, byla stanovena výjimka z obecné povinnosti poskytnutí kauce osobě, která je osobou skladující surový tabák a zároveň plátcem daně z tabákových výrobků. Důvodem výjimky byla skutečnost, že plátce daně z tabákových výrobků, tj. výrobce tabákových výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně v rámci daňového skladu, je již ze zákona o spotřebních daních povinen jakožto provozovatel daňového skladu část svých finančních prostředků použít na zajištění daně podle ustanovení § 21 tohoto zákona.

#### **7.1.3. Identifikace dotčených subjektů**

Osoby skladující surový tabák a správce daně.

#### **7.1.4. Popis cílového stavu**

Cílem je zamezit obcházení podmínky složení kauce osobou skladující surový tabák z důvodu účelové registrace tohoto subjektu za plátce daně z tabákových výrobků.

#### **7.1.5. Zhodnocení rizika**

V případě neprovedení navrhované úpravy nebudou pokryta některá rizika spojená s nakládáním se surovým tabákem a jeho použitím pro nelegální výrobu tabákových výrobků z důvodu nesložené kauce.

### **7.2. Návrh variant řešení**

#### **7.2.1. Varianta 0 - Zachování současného stavu**

Varianta 0 vychází ze současné právní úpravy. Současný stav je popsán výše. Při ponechání stávající úpravy bude i nadále umožněno subjektům skladujícím surový tabák, které jsou plátcí daně z tabákových výrobků, vyhnout se podmínce složení kauce. Výše zajištění, které subjekt poskytuje v takových případech, se řádově liší od výše stanovené kauce. Tato výše zdaleka nepokrývá výši případného daňového úniku způsobeného zneužitím surového tabáku.

#### **7.2.2. Varianta 1 – Zrušení výjimky v povinnosti skládat kauci**

Variantou 1 se navrhuje zrušit výjimku v povinnosti skládat kauci při registraci osoby skladující surový tabák. Kauci by měly skládat bez výjimky všechny osoby podléhající povinnosti registrace podle §134zi zákona o spotřebních daních, a to bez ohledu na skutečnost, že jsou plátcí daně z tabákových výrobků.

#### **7.2.3. Varianta 2 – Upravení výjimky v povinnosti skládat kauci**

Variantou 2 se navrhuje upravit/zúžit výjimku v povinnosti skládat kauci při registraci osoby skladující surový tabák. Kauci by neměly povinnost skládat pouze osoby podléhající povinnosti registrace podle §134zi zákona o spotřebních daních v případě, že jsou plátcem daně z tabákových výrobků a mají poskytnuto zajištění daně na provozování daňového skladu nebo zajištění hodnoty tabákových nálepek v celkové výši 20 000 000 Kč a více. Daný limit může platit i pro součet těchto dvou institutů. Bude zohledněno také rozhodnutí o snížení zajištění.

### **7.3. Vyhodnocení nákladů a přínosů**

#### **7.3.1. Identifikace nákladů a přínosů**

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byla identifikována:

- eliminace nekalého jednání,
- narovnání podnikatelského prostředí,
- finanční náklady.

#### **7.3.2. Náklady**

##### Finanční náklady

Kritérium zohledňuje náklady subjektů na zavedení dané varianty. Výše nákladů se bude odvíjet od konkrétní situace daného subjektu.

V případě, kdy daný subjekt, byť je plátcem daně z tabákových výrobků, nebude mít složeno

zajištění podle zákona o spotřebních daních v celkové výši 20 000 000 Kč a více (např. zajištění daně na provozování daňového skladu včetně zajištění hodnoty tabákových nálepek), bude povinen složit kauci v zákonem o spotřebních daních stanovené výši.

### **7.3.3. Přínosy**

#### Eliminace nekalého jednání

Kritérium zohledňuje riziko, které by mohlo v případě neprovedení úpravy nastat, resp. přetrvávat důsledkem současného stavu, neboť pouhý statut plátce daně z tabákových výrobků není dostatečnou zárukou bezpečného nakládání se surovým tabákem.

V praxi se začaly objevovat subjekty, které po registraci plátcem daně z tabákových výrobků odeberou minimální počet tabákových nálepek (stovky za rok). Z titulu plátce daně z tabákových výrobků pak tyto subjekty v případě registrace osoby skladující surový tabák nemusí splňovat podmínku poskytnutí kauce, viz výše.

#### Narovnání podnikatelského prostředí

Právní úpravou bude docíleno, že minimální výše „zajištění“ bude ve stejné výši pro všechny subjekty (ať už formou zajištění podle § 21 zákona o spotřebních daních nebo z titulu poskytnutí kauce).

### **7.3.4. Vyhodnocení nákladů a přínosů variant**

#### Varianta 0 – Zachování současného stavu

S variantou 0 nedojde k pokrytí rizik spojených s nakládáním se surovým tabákem a jeho použitím pro nelegální výrobu tabákových výrobků. Tato varianta se proto jeví jako nejméně vhodná ze všech nabízených variant.

#### Varianta 1 – Zrušení výjimky v povinnosti skládat kauci

Varianta 1 pracuje se skutečností, že subjekt nakládající se surovým tabákem je plátce daně z tabákových výrobků, tedy osobu, která je ze zákona o spotřebních daních povinná poskytnout zajištění daně. Nebere však v úvahu výši již poskytnutého zajištění plátce daně. V případě stanovení nízkého zajištění je sice splněna zákonná povinnost, ale rizika spojená se zneužitím surového tabáku pokryta nejsou, neboť výše kauce je nastavena na 20 000 000 Kč.

#### Varianta 2 – Upravení výjimky v povinnosti skládat kauci

Tato varianta je oproti variantě 1 spojena s příznivějšími finančními dopady na dotčené subjekty, neboť bere v úvahu již poskytnuté zajištění daně. V případě, že jsou subjekty plátcem daně z tabákových výrobků a mají poskytnuto zajištění daně na provozování daňového skladu nebo zajištění hodnoty tabákových nálepek v celkové výši 20 000 000 Kč a více, nebudou muset nadále podmínku poskytnutí kauce splňovat.

### **7.4. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení**

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3). Vzhledem k tomu, že se nejedná o přesně kvantifikovatelná kritéria, bylo zvoleno hodnocení formou multikriteriální analýzy, kdy každému kritériu byla přiřazena stejná váha.

Tabulka č. 8 - Vyhodnocení navržených variant

	Finanční náklady	Eliminace nekalého jednání	Narovnání podnikatelského prostředí
<b>V0</b>	1	3	3
<b>V1</b>	3	1-2	2
<b>V2</b>	2	1-2	1

Po vyhodnocení analýzy lze doporučit realizaci **varianty 2**, tj. výjimku v poskytnutí kauce uplatnit pro osoby, které jsou plátcem daně z tabákových výrobků a mají poskytnuto zajištění daně na provozování daňového skladu nebo zajištění hodnoty tabákových nálepek v celkové výši 20 000 000 Kč a více.

Hlavní předností této varianty je zejména komplexnost řešení, které spočívá v dostatečném krytí rizika podvodného jednání subjektů při využití již existujících povinností stanovených zákonem o spotřebních daních (poskytnutí zajištění daně).

### 7.5. Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o spotřebních daních, jejíž nabytí účinnosti se předpokládá na 1. ledna 2025. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Celní správy České republiky.

Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně.

### 7.6. Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a ostatními pracovníky správce daně.

### 7.7. Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován na pracovních skupinách se zástupci Generálního ředitelství cel a odborné veřejnosti.

## 8. Kontakt na zpracovatele RIA

Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.  
 Ministerstvo financí  
 odbor Nepřímé a majetkové daně  
 tel. +420 257 042 433,  
 e-mail: [ondrej.fasora@mfc.cz](mailto:ondrej.fasora@mfc.cz)