

Vládní návrh

ZÁKON

ze dne ... 2021,

kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

Čl. I

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 635/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 124/2005 Sb., zákona č. 215/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 230/2006 Sb., zákona č. 319/2006 Sb., zákona č. 172/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 270/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 302/2008 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 489/2009 Sb., zákona č. 120/2010 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 47/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 457/2011 Sb., zákona č. 18/2012 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákona č. 333/2012 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 502/2012 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 196/2014 Sb., zákona č. 262/2014 Sb., zákona č. 360/2014 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 113/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 33/2017 Sb., nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 40/2017 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 371/2017 Sb., zákona č. 283/2018 Sb., zákona č. 6/2019 Sb., zákona č. 80/2019 Sb., zákona č. 256/2019 Sb., zákona č. 283/2020 Sb., zákona č. 299/2020 Sb., zákona č. 343/2020 Sb., zákona č. 527/2020 Sb., zákona č. 609/2020 Sb., zákona č. 355/2021 Sb., zákona č. 363/2021 Sb. a zákona č. 371/2021 Sb., se mění takto:

1. V § 63 odst. 1 se za písmeno g) vkládá nové písmeno h), které zní:

„h) dodání elektřiny nebo plynu (§ 70a),“.

Dosavadní písmena h) až k) se označují jako písmena i) až l).

2. V § 63 odst. 1 se písmeno h) zrušuje.

Dosavadní písmena i) až l) se označují jako písmena h) až k).

3. Za § 70 se vkládá nový § 70a, který včetně nadpisu zní:

„§ 70a

Osvobození při dodání elektřiny nebo plynu

Dodání elektřiny nebo plynu je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně; toto ustanovení se nepoužije, pokud je toto dodání osvobozeno od daně podle § 64, 66 nebo 68.“.

4. § 70a se včetně nadpisu zrušuje.

Čl. II

Přechodná ustanovení

1. Pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
2. Pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty vzniklé přede dnem nabytí účinnosti čl. I bodů 2 a 4 jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. I bodů 2 a 4.
3. Pokud je den uskutečnění plnění dodání elektřiny nebo plynu určený obdobně podle § 21 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, od 1. ledna 2022 do 31. prosince 2022 a pokud vznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním tohoto plnění, určí se část plnění přijatá do 31. prosince 2021 a část plnění přijatá od 1. ledna 2022 kvalifikovaným odhadem.
4. Při určení základu daně a výše daně při uskutečnění zdanitelného plnění odpovídajícího části plnění podle bodu 3 přijaté do 31. prosince 2021 se postupuje podle § 37a zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů. U této části zdanitelného plnění vzniká povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění plnění dodání elektřiny nebo plynu.
5. U části plnění podle bodu 3 přijaté od 1. ledna 2022 vzniká povinnost přiznat plnění ke dni uskutečnění plnění dodání elektřiny nebo plynu.
6. Pokud je den uskutečnění zdanitelného plnění dodání elektřiny nebo plynu určený podle § 21 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, od 1. ledna 2023 a pokud vznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním tohoto plnění, určí se část plnění přijatá do 31. prosince 2022 a část plnění přijatá od 1. ledna 2023 kvalifikovaným odhadem.
7. U části plnění podle bodu 6 přijaté do 31. prosince 2022 vzniká povinnost přiznat plnění ke dni uskutečnění zdanitelného plnění dodání elektřiny nebo plynu.
8. Při určení základu daně a výše daně při uskutečnění zdanitelného plnění odpovídajícího části plnění podle bodu 6 přijaté od 1. ledna 2023 se postupuje podle § 37a odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů. U této části zdanitelného plnění vzniká povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění dodání elektřiny nebo plynu.
9. Pokud je den uskutečnění plnění dodání elektřiny nebo plynu určený obdobně podle § 21 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, od 1. ledna 2022 do 31. prosince 2022 a pokud nevznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním tohoto plnění, určí se část plnění přijatá do 31. prosince 2021 a část plnění přijatá od 1. ledna 2022 kvalifikovaným odhadem.
10. U části plnění podle bodu 9 přijaté do 31. prosince 2021 vzniká povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění plnění dodání elektřiny nebo plynu.
11. U části plnění podle bodu 9 přijaté od 1. ledna 2022 vzniká povinnost přiznat plnění ke dni uskutečnění plnění dodání elektřiny nebo plynu.
12. Pokud je den uskutečnění zdanitelného plnění dodání elektřiny nebo plynu určený podle § 21 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, od 1. ledna 2023 a pokud nevznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním tohoto plnění, určí se část plnění přijatá do 31. prosince 2022 a část plnění přijatá od 1. ledna 2023 kvalifikovaným odhadem.
13. U části plnění podle bodu 12 přijaté do 31. prosince 2022 vzniká povinnost přiznat plnění ke dni uskutečnění zdanitelného plnění dodání elektřiny nebo plynu.

14. U části plnění podle bodu 12 přijaté od 1. ledna 2023 vzniká povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění dodání elektřiny nebo plynu.

Čl. III

Účinnost

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2022, s výjimkou ustanovení čl. I bodů 2 a 4 a čl. II bodů 2, 6 až 8 a 12 až 14, která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2023.

Důvodová zpráva

I. Obecná část

1. Zhodnocení platného právního stavu

V současné době dochází celosvětově k prudkému nárůstu globální ceny energií. Tento růst cen energií je způsoben především vysokými cenami zemního plynu, které jsou spojeny s oživením ekonomiky po pandemii, a rovněž vysokými cenami emisních povolenek, které potřebují elektrárny používající jako palivo uhlí a plyn. Menší vliv pak má nárůst cen černého uhlí. Zdražování způsobuje rovněž obecně zvýšená celosvětová poptávka po energiích. Tato situace se v plné míře týká i zemního plynu a elektrické energie, přičemž v dohledné době není předpoklad, že se růst ceny energií zastaví. Zvyšování cen elektrické energie se týká všech, nejvíce jsou však postiženy domácnosti s nízkými a nižšími středními příjmy a malé podniky.

Z pohledu daně z přidané hodnoty je dodání elektřiny a plynu zdaňováno základní sazbou daně ve výši 21 %.

2. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy a odůvodnění jejích hlavních principů

Vzhledem k výše uvedenému stran prudkého nárůstu globální ceny energií, které mají za důsledek zdražování energií, se navrhuje změnit zákon o dani z přidané hodnoty tak, aby na dodání elektřiny a plynu bylo namísto základní sazby daně uplatněno osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, čímž dojde ke zmírnění této situace, které nejvíce dopadá na nízkopříjmové rodiny a malé podnikatele.

3. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

Základní meze pro uplatňování právních předpisů stanoví Ústava České republiky (dále jen „Ústava“) a Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Návrh je v souladu s čl. 2 odst. 3 Ústavy, podle něhož slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Navrhovaná právní úprava je rovněž v souladu s příslušnými ustanoveními Listiny. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být také ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění se Ústavní soud věnoval již mnohokrát, např. v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 12/03 či Pl. ÚS 7/03 (vyhlášeném pod č. 512/2004 Sb.).

Z této judikatury vyplývá, že:

- Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), plyne pro zákonodárce široký prostor

pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžitých sankcí. Zákodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost.

- Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžitá sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v, ústavním pořádkem chráněné, vlastnické pozici (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod).
- Ústavní přezkum daní, poplatků a peněžitých sankcí zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. K principu rovnosti Ústavní soud ve své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní (srov. Pl. ÚS 22/92).
- Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti nepředstavuje-li daň, poplatek nebo jiná peněžitá sankce případný zásah do práva vlastnického (čl. 11 Listiny), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivce státu, vůči majetkovému substrátu jednotlivce, nabývá škrtícího (rdousícího) působení. Jinými slovy ke škrtícímu (rdousícímu) působení dochází, má-li posuzovaná daň, poplatek nebo peněžitá sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

Nad rámec výše uvedeného Ústavní soud zejména v novější judikatuře v určitých případech v daňové oblasti provádí test proporcionality (např. při zásahu do práva na ochranu soukromí), nebo test racionality (např. při zásahu do práva na podnikání).

Navrhovaná právní úprava je z výše uvedených hledisek plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky, a to i s judikaturou Ústavního soudu, vztahující se k této problematice.

4. Zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii

Navrhovaná právní úprava není slučitelná s právem Evropské unie, neboť to neumožňuje zavést osvobození od daně s nárokem na odpočet daně na dodání elektřiny a plynu.

Česká republika vyjednává možnost aplikovat jak sníženou sazbu daně dle čl. 102 směrnice 2006/112/ES, tak i osvobození od daně s nárokem na odpočet v rámci výboru pro DPH a dále s Evropskou komisí. Nicméně z důvodů nutnosti reagovat na aktuální kritický stav v oblasti energií a jejich negativní dopad na domácnosti a malé podniky, je tato navrhovaná úprava předkládána, aniž by tato úprava na úrovni Evropské unii byla schválena.

5. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána

Návrh zákona je plně v souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, a dále s obecně uznávanými zásadami mezinárodního práva.

Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána (tzv. prezidentské mezinárodní smlouvy), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah

tzv. prezidentských mezinárodních smluv vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen v čl. 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy tzv. prezidentská mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se tato mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s tzv. prezidentskou mezinárodní smlouvou musí být respektována tzv. prezidentská mezinárodní smlouva. Mezinárodní smlouvy upravující daně přitom mají vždy povahu tzv. prezidentských mezinárodních smluv (čl. 49 písm. e) Ústavy ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny). Ústavní soud navíc v nálezu publikovaném pod č. 403/2002 Sb. rozhodl, že si tehdy platné mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách zachovávají hierarchickou přednost před zákonem.

5.1. Úmluva o ochraně lidských práv

Pokud jde o aplikaci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz sdělení č. 209/1992 Sb., dále jen „Úmluva“) v oblasti daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, je třeba zajistit soulad daňových předpisů s touto úmluvou v následujících oblastech.

Právo na spravedlivý proces

Pokud jde o zajištění práva na spravedlivý proces, které je zaručeno ustanovením čl. 6 odst. 1 Úmluvy, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Ferrazzini proti Itálii*. Podle tohoto rozhodnutí daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem nadále převládá. Ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy se tak podle názoru Evropského soudu pro lidská práva na samotné daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, nevztahuje, neboť se nejedná o řízení o občanských právech a závazcích.

Jelikož však za nedodržení daňových povinností hrozí daňovému subjektu sankce, na hmotněprávní i procesní aspekty s ní související se použijí ustanovení Úmluvy, která se vztahují na trestní obvinění. Je proto třeba při posuzování souladu navrhané právní úpravy v oblasti daňových předpisů s Úmluvou přihlídnout i k trestním aspektům článku 6, ale i k článku 7 Úmluvy nebo k článku 2 a 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Tento přístup byl potvrzen i Evropským soudem pro lidská práva např. v rozsudku ve věci *Jussila proti Finsku*. Článek 6 odst. 1 Úmluvy sice hovoří o trestním obvinění, nikoliv o řízení o uložení sankce za nesplnění povinnosti, jde však o autonomní pojem práva Úmluvy, který může mít (a také má) jiný obsah než obdobný pojem vnitrostátního práva. Slučitelnost s tímto, ale i dalšími ustanoveními Úmluvy, zejména s požadavkem na uložení trestu (v tomto případě sankce) jen na základě zákona nebo na právo nebýt souzen nebo potrestán (sankcionován) dvakrát v téže věci, je přitom zajištěna možností daňového subjektu bránit se takovému jednání jako nesprávnému postupu správce daně obdobně, jak je popsáno ve smyslu ochrany proti svévoli dle článku 1 Protokolu č. 1 Úmluvy. Jedná se tedy jak o využití řádných i mimořádných opravných prostředků, tak o možnost domoci se soudní ochrany ve správním soudnictví v případě, že dojde k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu. Daňový subjekt se tedy může obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů. Takové soudní řízení přitom v zásadě respektuje základní principy uvedené v článku 6 Úmluvy.

Přestože tedy na daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, není možno aplikovat ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy, v řízení o sankci za nesplnění daňové povinnosti naopak musí být všechny aspekty práva na spravedlivý proces zachovány.

Navrhovaná právní úprava nijak neomezuje možnost domoci se soudní ochrany, která proto zůstává i v tomto případě zajištěna. Lze tedy říci, že navrhovaná právní úprava je v souladu s požadavkem Úmluvy na zajištění práva na spravedlivý proces.

Ochrana majetku

Z výše uvedeného rozhodnutí ve věci *Ferrazzini proti Itálii* dále vyplývá, že článek 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Státům je tedy umožněno přijmout zákony, kterými ukládají povinnost platit daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, avšak s určitým omezením vyplývajícím z požadavku na respektování samotné podstaty vlastnického práva, do kterého je uložení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění zasahováno. Takový zásah do vlastnického práva proto musí odpovídat požadavkům zákonnosti, legitimacy a proporcionality.

Požadavek **zákonnosti** je naplněn tehdy, pokud je zásah umožněn právním předpisem, který je v souladu s ústavním pořádkem, je dostupný, předvídatelný a obsahuje záruky proti svévoli.

- Posouzení **ústavnosti** navrhované právní úpravy je provedeno výše v bodu 3 obecné části důvodové zprávy. Z hlediska Úmluvy přitom hraje roli jen zjevná neústavnost, případně neústavnost potvrzená příslušným orgánem (Ústavním soudem), jehož rozhodnutí nejsou právním předpisem respektována (viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva *R & L, s. r. o., a ostatní proti České republice*).
- **Dostupnost** daňových předpisů (v širokém slova smyslu) je zajištěna vyhlášením ve Sbírce zákonů. Vzhledem ke skutečnosti, že daně a poplatky (resp. jiná obdobná peněžitá plnění) lze ukládat pouze na základě zákona, což je zaručeno i na ústavní úrovni čl. 11 odst. 5 Listiny, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny, lze konstatovat, že všechny základní povinnosti daňového subjektu jsou upraveny na zákonné úrovni, a požadavek dostupnosti je tudíž naplněn.
- Otázka **předvídatelnosti** tuzemských daňových předpisů (v širokém slova smyslu) byla v minulosti opakovaně řešena Evropským soudem pro lidská práva (např. *AGRO-B, spol. s r. o., proti České republice* nebo *CBC-Union, s. r. o., proti České republice*), kde byla jejich předvídatelnost potvrzena. Předvídatelnost daňového předpisu souvisí s tím, nakolik je povinnost v právním textu jednoznačně formulována. Navrhovaná úprava formuluje požadavky na jednotlivé daňové subjekty jednoznačně, a tedy i požadavek předvídatelnosti je naplněn.
- **Záruku proti svévoli** a účinnou obranu proti nesprávnému postupu správce daně představují primárně řádné opravné prostředky podle daňového řádu. Povinností správce daně je přitom v souladu s ustanovením § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu uvést ve svém rozhodnutí poučení o tom, zda je možné proti danému rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává a zároveň upozornit na případné vyloučení odkladného účinku. Pokud by toto poučení bylo nesprávné, neúplné nebo by zcela chybělo, je to spojeno s důsledky pro bono daného daňového subjektu (srov. § 261 daňového řádu). Vedle řádných opravných prostředků lze využít i mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu, upravených v § 117 a násl. Kromě toho připouští daňový řád i jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu) a podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu). Teprve tehdy, dojde-li k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu, může se daňový subjekt obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Riziko

svévole je tak díky existenci opravných prostředků, ale i díky možnosti obrátit se na soud eliminováno v nejvyšší možné míře, což platí obecně pro všechny daňové předpisy. Lze tedy konstatovat, že navrhovaná právní úprava nemění možnost daňových subjektů využít opravných prostředků, a tím je zajištěna slučitelnost návrhu úpravy s tímto požadavkem Úmluvy.

Požadavek **legitimity** znamená, že je nezbytné zajistit, aby zásah, ke kterému má na základě právního předpisu dojít, sledoval legitimní cíle ve veřejném nebo obecném zájmu. Aby byl požadavek legitimacy naplněn, je třeba tyto cíle specifikovat. Legitimním cílem je přitom každý cíl, který zákonodárce za cíl prohlásí, neboť neexistuje žádný, ani příkladný výčet takových cílů, jež by zákonodárce omezoval. Cílem návrhu zákona je zejména povinná transpozice nových právních předpisů Evropské unie v oblasti daně z přidané hodnoty.

Proporcionalita (přiměřenost) jako poslední požadavek se na poli čl. 1 Protokolu č. 1 váže k tomu, že jednotlivec nesmí být nucen nést nadměrné individuální břemeno, typicky takové, které ohrožuje samotnou jeho existenci v rovině majetkových poměrů (hrozba ukončení podnikání či úpadku u právnické nebo fyzické osoby), včetně zabezpečování obživy pro sebe a pro rodinu v případě fyzické osoby. Sazby daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, stejně jako výše případných pokut, by proto neměly být likvidační (viz *Mikrotechna, s. r. o., proti České republice*, nebo *ORION Břeclav, s. r. o., proti České republice*). To, zda navrhovaná právní úprava nepovede k tzv. škrtícímu (rdousícímu) efektu, je přitom třeba posuzovat i ve vztahu k ústavnímu pořádku (viz výše). S ohledem na charakter navrhovaných opatření nelze ve vztahu k tomuto návrhu zákona hovořit o rdousícím účinku.

Zákaz **diskriminace** vyjádřený v článku 14 Úmluvy směřuje proti takovému zacházení, kdy by s osobami, které jsou ve stejném nebo obdobném postavení, bylo zacházeno nerovně, nebo naopak, kdy by s osobami, které se nacházejí v odlišném postavení, bylo zacházeno stejně. Pokud by tento přístup neměl žádné opodstatnění, tedy pokud by nebyl opřen o žádný legitimní a objektivní důvod, byl by diskriminační. Návrh zákona nerozlišuje daňové subjekty podle jejich pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry, náboženství, politického a jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení. Navrhovaná právní úprava je tak v souladu s požadavkem Úmluvy zakazujícím diskriminaci. Lze tak konstatovat, že návrh zákona nezavádí žádné opatření, na základě kterého by byl zákaz diskriminace porušen.

V rámci celkového zhodnocení navržené právní úpravy v kontextu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod lze konstatovat, že s ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti je navrhovaná právní úprava plně slučitelná s touto Úmluvou.

5.2. Mezinárodní pakt o občanských a politických právech

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech ze dne 19. prosince 1966, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 120/1976 Sb. (dále jen „Pakt“), zakotvuje

- v článku 2 odst. 3 právo domáhat se ochrany před případným zásahem do práv garantovaných Paktem,
- v článku 3 zákaz diskriminace na základě pohlaví,
- v článku 14 a 15 právo na spravedlivý proces v trestních věcech,
- v článku 17 zákaz svévolných zásahů do soukromého života a
- v článku 26 zákaz diskriminace na základě dalších důvodů.

Tato práva mají zásadně stejný obsah jako obdobná práva zakotvená v Úmluvě, která byla posuzována výše. Výjimkou je zákaz diskriminace dle článku 26 Paktu. Zatímco zákaz diskriminace zakotvený v Úmluvě má povahu akcesorického práva (tedy se ho lze dovolat

pouze spolu s porušením jiného práva), v případě Paktu má zákaz diskriminace povahu neakcesorickou, a tedy se jej lze dovolat přímo. Zhodnocení vztahu k zákazu diskriminace provedené v části 5.1. však nezáviselo na tom, zda má toto právo akcesorickou nebo neakcesorickou povahu. Na základě tohoto zhodnocení tedy lze dovodit, že navržená právní úprava je v souladu s článkem 26 Paktu.

S odkazem na výše uvedenou argumentaci k Úmluvě tedy lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s Paktem.

5.3. Závěr

S ohledem na to, že návrh zákona respektuje výše uvedené požadavky, lze jej považovat za slučitelný s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána.

6. Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy

Předpokládaný fiskální dopad zavedení osvobození od daně s nárokem na odpočet daně na dodání elektřiny a plynu (resp. snížení sazby daně z přidané hodnoty z 21 % na 0 %) představuje za jeden kalendářní měsíc na úrovni veřejných rozpočtů snížení příjmů o částku 2,08 mld. Kč (z toho se státního rozpočtu týká částka 1,3 mld. Kč, rozpočtu krajů částka 0,2 mld. Kč, rozpočtu obcí 0,54 mld. Kč).

7. Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů

Navrhovaná právní úprava je v souladu s ochranou soukromí a osobních údajů.

V oblasti daně z přidané hodnoty vyvstává otázka zasahování do ochrany osobních údajů zejména s ohledem na stávající způsob identifikace osob povinných v případě fyzických osob, kdy daňové identifikační číslo může být tvořeno rodným číslem. Návrh zákona žádným způsobem nemění dosavadní praxi v této oblasti. Návrh zákona není v rozporu s Úmluvou o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat (vyhlášené pod č. 115/2001 Sb. m. s.), ani se zákonem č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů. Návrh zákona není v rozporu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), které je použitelné od 25. května 2018.

8. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

Na základě provedené analýzy navrhované regulace z hlediska identifikace korupčních rizik a jejich eliminace lze podle jednotlivých kritérií uvést následující.

Přiměřenost

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působností jako takový, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě takového ustanovení vždy poměřuje nutnost zavedení takové diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo.

Navržená právní úprava nemění kompetence správních orgánů.

Efektivita

K uložení, kontrole a vynuucování splnění povinnosti při správě daní je věcně a místně příslušný správce daně. Správce daně obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynuucování. Nástroje kontroly a vynuucování jsou v oblasti správy daní upraveny jako obecné instituty daňového řádu.

Odpovědnost

Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem.

Odpovědnou osobou na straně správce daně, resp. jiného správního orgánu je v daňovém řízení vždy úřední osoba. Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (srov. § 12 odst. 4 daňového řádu); úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

Opravné prostředky

Možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v tuzemsku zakotvuje v obecné rovině daňový řád. Z hlediska opravných prostředků existuje možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v první řadě v podobě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání, resp. rozklad. V souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Neúplné, nesprávné nebo chybějící poučení je spojeno s důsledky pro bono daného subjektu uvedenými v § 110 odst. 1 daňového řádu. Existuje také možnost užití mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu (srov. § 117 a násl. daňového řádu). Vedle opravných prostředků daňový řád připouští rovněž jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu), podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu).

Kontrolní mechanismy

Oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí.

Soustavy orgánů vykonávajících správu daní současně disponují interním systémem kontroly v rámci hierarchie nadřízenosti a podřízenosti včetně navazujícího systému personální odpovědnosti. V případě vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu je s odpovědností konkrétní úřední osoby spojena eventuální povinnost regresní náhrady škody, za níž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát.

Při správě daní se uplatňuje zásada nevěřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti a nemohou být zpřístupněny veřejnosti. Tím ovšem nemůže být dotčeno právo samotného daňového subjektu na informace o něm soustředěvané.

Toto právo je realizováno prostřednictvím nahlížení do spisu a osobních daňových účtů. Získání informací je daňovým subjektům umožněno také prostřednictvím daňové informační schránky podle § 69 daňového řádu.

V souvislosti s transpozicí nových směrnic nejsou zaváděny nové represivní nástroje zaměřené na eliminaci korupčních rizik. Vedle obecného trestněprávního protikorupčního rámce lze blíže připomenout aspekty protikorupčního rámce spojené se státní službou. Účinná jsou také opatření daňového práva. Při správě daní se uplatňuje zásada nevěřejnosti a daňové mlčenlivosti. Další represivní sankce jsou stanoveny trestním zákoníkem v případě, že jednání konkrétní úřední osoby nebo skupiny úředních osob naplní podstatu trestného činu, například trestný čin přijetí úplatku.

Za další opatření k eliminaci korupčních rizik lze považovat odpovídající organizační zajištění výkonu příslušné agendy. V souvislosti s automatickou výměnou informací oznamovaných zprostředkovateli přeshraničních uspořádání se hovoří o tzv. pravidlu čtyř nebo šesti očí. Podle něj by mělo být zajištěno, aby určitý postup úřední osob byl kontrolován nebo dohlížen jednou nebo dvěma jinými osobami. Takový přístup je v kontextu České republiky běžným standardem, který není potřeba upravovat na úrovni právních předpisů. Existují jistě i další organizační a technické opatření na úrovni veřejné správy, avšak ta nejsou specifická pro tuto agendu. Pokud jde o zajištění nejlepší správní praxe v dané oblasti, je možné připomenout také úlohu expertních výborů v rámci orgánů Evropské unie, které pravidelně takové aktivity zajišťují.

9. Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Navrhovaná právní úprava nemá dopad na bezpečnost nebo obranu státu ve smyslu usnesení vlády č. 343/D z roku 2015.

10. Odůvodnění návrhu na vyslovení souhlasu Poslaneckou sněmovnou v prvním čtení

S ohledem na prudký nárůst globálních cen energií vedení snahou o co nejrychlejší zmírnění dopadů, se navrhuje, aby s návrhem zákona byl vysloven souhlas Poslaneckou sněmovnou Parlamentu České republiky v prvním čtení podle § 90 odst. 2 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, ve znění pozdějších předpisů.

II. Zvláštní část

K čl. I

K bodu 1 (§ 63 odst. 1 písm. h))

Vkládá se nové písmeno h) v § 63 zákona o dani z přidané hodnoty, a to s ohledem na zavedení nového ustanovení § 70a zákona o dani z přidané hodnoty, které upravuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání elektřiny nebo plynu, neboť je nutné doplnit toto nové ustanovení i do výčtu plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně v § 63 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

K bodu 2 (§ 63 odst. 1 písm. h))

S ohledem na to, že mají být opatření přijatá v tomto zákoně použitelná po dobu jednoho kalendářního roku, se navrhuje vypuštění tohoto ustanovení, čímž dochází k navrácení § 63 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty do podoby přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

K bodu 3 (§ 70a)

Za účelem kompenzace nepříznivých dopadů neočekávaného prudkého nárůstu globálních cen energií se zavádí nové ustanovení, kterým je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně dodání elektřiny nebo plynu. Osvobození od daně podle tohoto ustanovení se nevztahuje na dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, na vývoz zboží podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty a na dodání zboží nebo poskytnutí služby podle § 68 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť případné osvobození od daně se aplikuje přednostně na základě těchto speciálních ustanovení.

K bodu 4 (§ 70a)

S ohledem na to, že mají být opatření přijatá v tomto zákoně použitelná po dobu jednoho kalendářního roku, dochází k vypuštění tohoto ustanovení.

K čl. II – přechodná ustanovení

K bodu 1

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že pro uplatnění daně, jakož i práv a povinností vyplývajících ze zákona před účinností tohoto zákona se použijí předpisy platné do dne předcházejícího účinnosti tohoto zákona (dosavadní předpisy).

K bodu 2

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že pro uplatnění daně, jakož i práv a povinností vyplývajících ze zákona před účinností tohoto zákona se použijí předpisy platné do dne předcházejícího účinnosti čl. I bodů 2 a 4 (dosavadní předpisy).

K bodům 3 až 14

Tato přechodná ustanovení upravují přechod mezi obdobími, kdy jsou dodání elektřiny nebo plynu zdaněna, a obdobími, kdy jsou tato dodání osvobozena od daně s nárokem na odpočet.

Pokud příkladně před účinností zákona jsou přijaty úplaty, u nichž vzniká povinnost přiznat daň, ačkoliv některé nebo všechny mohou v listopadu a prosinci 2021 podléhat institutu prominutí daně dle daňového řádu, včetně jejich povinnosti je uvést v daňovém přiznání, neexistuje tato povinnost u přijatých úplat za osvobozená plnění s nárokem na odpočet. Ustanovení § 37a zákona o dani z přidané hodnoty nelze přímo použít, neboť toto ustanovení vychází z existence pouze zdanitelných plnění. Pokud by se toto ustanovení aplikovalo

obdobně, pak by nastal stav, kdy příkladně faktická spotřeba elektřiny a plynu v roce 2022 by k datu uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty v roce 2023 byla zdaněna celá a tím efekt osvobození od daně byl zcela zmařen. Z tohoto důvodu je potřeba stanovit speciální úpravu, která nahradí úpravu § 37a zákona o dani z přidané hodnoty, pokud nastane den uskutečnění zdanitelného plnění nebo osvobozeného plnění dle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, resp. ve vazbě na § 63 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a byla přijata alespoň jedna úplata, u níž vznikla povinnost přiznat daň.

V obou případech je plátce k datu uskutečnění zdanitelného nebo osvobozeného plnění dle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty povinen stanovit základ daně nebo hodnotu osvobozeného plnění v souladu s § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tato hodnota se neuvede do daňového přiznání. Plátce je povinen na základě kvalifikovaného propočtu spotřeby za příslušné období roku 2021, 2022 nebo 2023 (příkladně na základě obvyklé spotřeby zákazníka, spotřeby vyjádřené rovnoměrně na jednotlivé kalendářní měsíce nebo jeho části) vyjádřit tuto spotřebu v peněžním vyjádření ze základu daně nebo hodnoty osvobozeného plnění stanoveného dle § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty na část spadající do osvobozeného plnění a na část připadající do zdanitelného plnění. Takto vypočtenou kvalifikovanou hodnotu spadající do osvobozeného plnění je plátce povinen uvést v daňovém přiznání (k „osvobozeným zálohám“ se nepřihlíží). U kvalifikované části spotřeby, která je považována za zdanitelné plnění se zohlední přijaté úplaty, u nichž vznikla povinnost přiznat daň dle § 20a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, se použije standardní úprava dle § 37a odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Pokud plátcí k datu uskutečnění zdanitelného nebo osvobozeného plnění dle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty vznikla povinnost přiznat daň nebo hodnotu osvobozeného plnění, avšak nebyla přijata úplata, u níž vznikla povinnost plátcí přiznat daň, přičemž plnění je poskytováno jak v období, kdy dodání elektřiny a plynu je osvobozeno od daně, tak v období, kdy je zdanitelným plněním, pak se předchozí úprava nepoužije. V tomto případě platí, že k datu uskutečnění plnění plátce stanoví základ daně nebo hodnotu osvobozeného plnění v souladu s § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tuto částku plátce na základě kvalifikovaného propočtu spotřeby za příslušnou část období roku 2021, 2022 nebo 2023 rozdělí na část spadající do období, kdy dodání elektřiny a plynu je osvobozeno od daně a na období, kdy dodání těchto komodit spadá do režimu zdanění (tj. v roce 2021 nebo 2023). Takto stanovenou část kvalifikované hodnoty osvobozeného plnění a zdanitelného plnění plátce přizná k datu uskutečnění plnění. K případným zálohám přijatým v roce 2022 se nepřihlíží.

V případech, kdy dochází k dodání elektřiny nebo plynu a den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den uskutečnění osvobozeného plnění se stanoví jinak, než dle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, pak se standardně použije § 37a zákona o dani z přidané hodnoty, pokud je přijata alespoň jedna záloha, ze které vznikla povinnost přiznat daň. K zálohám, které nepodléhají dani, se nepřihlíží.

Pokud příkladně den uskutečnění osvobozeného plnění nastane 31. března 2022 ve výši 1000 Kč, a plátce přijal zdanitelnou zálohu v listopadu 2021 (byť je prominuta od daně) ve výši 300 Kč, pak hodnota osvobozeného plnění se dle § 37a odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví ve výši 700 Kč. K zálohám přijatým od 1. ledna 2022 do 30. března 2022 se nepřihlíží, resp. nevstoupí do výpočtu pro účely § 37a zákona o dani z přidané hodnoty.

V případě, že by den uskutečnění zdanitelného plnění nastal dne 1. února 2023 ve výši 1000 Kč, a plátce přijal zálohu ve výši 200 Kč v listopadu 2022 a dále zálohu ve výši 100 Kč

v lednu 2023, pak se dle § 37a odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty standardně stanoví základ daně ve výši 900 Kč (zohlední se jen zdanitelná záloha za leden 2023), neboť k přijaté záloze v listopadu 2022 se nepřihlíží.

K čl. III účinnost

Z důvodu nutnosti rychle reagovat na prudký nárůst globální ceny energií se navrhuje účinnost tohoto zákona 1. ledna 2022. Zároveň mají být opatření přijatá v tomto zákoně použitelná po dobu jednoho kalendářního roku. Z tohoto důvodu je nastavena speciální účinnost některých bodů na 1. ledna 2023.

V Praze dne 20. října 2021

Předseda vlády:
Ing. Andrej Babiš v. r.

Místopředsedkyně vlády a ministryně financí:
JUDr. Alena Schillerová, Ph.D., v. r.