

REGULACE EKONOMIKY DVOJÍM ZDANĚNÍM

PETR MAULE

Czech Nature Energy a.s., Česká republika

Abstract in original language

Dvojím zdaněním definujeme právní a ekonomickou situaci, kdy dochází ke dvojímu nebo vícenásobnému zdanění v zásadě stejnou či obdobnou daní pro tentýž předmět daně. Daňové povinnosti jsou v České republice stanoveny daňovými zákony a vyhláškami, ve vztahu k zahraničí mohou být upraveny mezinárodními smlouvami o zamezení a odstranění dvojího zdanění. Vnitrostátní zdaňování probíhá na základě aktuálně platné daňové soustavy ČR, kde daň je příjmem státního rozpočtu a povinností poplatníka ji zaplatit ze zákona definované transakce, se zohledněním základních konstrukčních principů všeobecnosti, spravedlnosti, přiměřenosti, prospěšnosti a harmonizace. Zavedením “srážkové daně u příjmů z fotovoltaických zařízení” dochází ke dvojímu zdanění těchto příjmů, což obhájí zásadu přiměřenosti zisku, která je ale v rozporu se zbývajícými principy.

Key words in original language

Dvojí zdanění; Vnitrostátní zdaňování; Principy konstrukce daňové soustavy; Srážková daň z příjmů fotovoltaických zařízení; Zásada přiměřenosti zisku; Energetický regulační úřad.

Abstract

As a double taxation we define legal and economic situation when there is double or multiple taxation basically by the same or similar tax for the same object of the tax. Tax liability is in the Czech Republic assessed by tax legislation and public notices, in connection with foreign countries it can be determined by international double taxation treaties. National taxation takes place under authority of currently valid tax system of the Czech Republic, where the tax is revenue to the state budget and taxpayer's liability to pay it defined by the law with regard to the basic constructive principals of generality, justice, adequacy, usefulness and harmonization. By introduction of a “solar power tax“ it comes to double taxation on this income, which includes the principal of the profit adequacy, but collides with the remaining principals.

Key words

Double taxation; National taxation; Principals of tax system construction; Solar power tax; Principal of profit adequacy; Energy Regulatory Office.

Definice dvojího zdanění

Dvojím zdaněním definujeme právní a ekonomickou situaci, kdy dochází ke dvojímu nebo vícenásobnému zdanění v zásadě stejnou či obdobnou daní pro tentýž předmět daně. Za dvojí zdanění nelze označit naopak případ, kdy je stejná transakce zatížena dvěma různými daněmi z důvodu vzniku dvou odlišných předmětů daně.

Základní typy dvojího zdanění

Rozeznáváme dva typy dvojího zdanění

- vnitrostátní (národní)
- mezinárodní

Vnitrostátní zdaňování probíhá na základě aktuálně platné daňové soustavy ČR, která je stanovena daňovými zákony, právními akty nejvyšší právní síly. Na základě výslovného zmocnění zákonem mohou být daně blíže vykládány nebo upřesňovány i podzákonnými předpisy, např. ve formě vyhlášek nebo nařízení. Každá daň je příjmem státního rozpočtu, a je proto povinností každého poplatníka ji zaplatit, a to z každé zákonem definované transakce, pokud není od daně za určitých podmínek osvobozena nebo transakce zdanění nepodléhá.

Typickým příkladem dvojího zdanění je zdanění korporací. Ke dvojímu zdanění dochází v případě, kdy jsou zdaněny zisky korporace nejdříve jako zisky konkrétní právnické osoby (daní z příjmu právnických osob). V dalším kroku je tentýž zisk (příjem) zdaněn podruhé, v případě společníka nebo akcionáře, při výplatě podílu na zisku z již zdaněného zisku (v režimu srážkové daně). Výběr daně v případě druhého zdanění přenechává stát na korporaci, která je povinna srazit¹ poplatníkovi příslušnou procentuální sazbu, zadržet a poukázat ji do státního rozpočtu. Přístup k řešení této otázky je v různých státech velmi rozdílný a v České republice je zavedení dvojího zdanění korporací veřejností tolerováno.

Mezinárodní dvojí zdanění vzniká za předpokladu, jestliže příjem je prakticky možno zdanit ve dvou či více státech. Tyto vztahy jsou proto v České republice většinou řešeny bilaterálními mezinárodními smlouvami, s cílem zamezit nebo omezit dvojí zdanění. Řešení mezinárodního zdanění může být někdy řešena i pomocí vnitrostátního opatření, tedy jednostranným aktem.

¹ odtud pojem „srážková daň“

Základní principy konstrukce daní

Hlavní princip daní je **princip zákonnosti**. Princip zákonnosti je zakotven v Listině základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky. V čl. 11 odst. 5 se stanoví, že daně a poplatky mohou být ukládány pouze na základě zákona.

Jedním ze základních principů daní je **princip spravedlnosti**, který stanovuje stejnou výši daně pro všechny (korporace i občany). Ze současné praxe lze vysledovat zavádění jednotných sazeb nebo sblížení několika sazeb pro daně z příjmu i daně z přidané hodnoty, vznikající zejména v mladých kapitalistických ekonomikách. Požadavek absolutní daňové spravedlnosti však může vyžadovat podle Bakeše složitou administrativu a narušovat tak neutralitu daní. Spravedlnost je nutno proto hodnotit ve smyslu rozdělení výsledného daňového břemene mezi osoby.

V současnosti je u nás preferován daňový systém, u kterého více převažují nepřímé daně oproti přímým. Nepřímé daně podporují vždy spotřebu, nové nákupy, převody a přesuny majetků a mohou být u rozvíjející ekonomiky prospěšné. V okamžiku poklesu či trvalé stagnace není přesun těžiště do nepřímých daní správným řešením.

Na druhé straně je počtem poplatníků nejvíce zastoupena oblast daně z příjmu fyzických osob, jako zástupce přímých daní, které jsou někdy považovány za osobní daně (zdanění domácností), a mohou se alternativně jevit jako spravedlivější² než daně ukládané korporacím.

K základním principům určitě patří i **princip všeobecnosti**, jež zavádí zdanění pro všechny ekonomicky aktivní subjekty.

Mezi další principy lze zařadit i **princip přiměřenosti**, který svým vyjádřením formou procentuelní sazby daně určuje zdanění konkrétní transakce služeb nebo majetku, ale podstatou představuje názor demokratické společnosti o prospěšnosti, účelnosti a potřebě těchto transakcí pro rozvoj státu a společnosti. V literatuře někdy bývá označován jako zásada dostatečnosti, která ve fiskální ekonomice zajišťuje pravidelný a dostatečný příjem daní pro fungování státu. **Obecně nelze tedy daně stanovit nepřiměřeně, protože jde o kolizi základního práva svobody s veřejným zájmem, který by svými negativními důsledky zdanění mohl přesahovat pozitivní, představující veřejný zájem (státní zájem) na prosazovaném opatření.**

I **princip harmonizace**, který je dalším z principů, nabyt před vstupem do Evropského prostoru na důležitosti, daňová soustava musí být v souladu

² Bakeš M.: Finanční právo, str. 191

s předpisy a nařízením Evropské unie. V principu harmonizace nalezneme i názor Evropské unie jak a jakou formou podporovat formou daní schválené či prospěšné aktivity, mnohdy celosvětového nebo evropského významu.

Dalším principem je **princip neutrality**, na kterém by měla být postavena každá národní daňová soustava. Systém zdanění jako celku, musí být ve srovnání s jinými státy, zejména států Evropské unie, porovnatelný – neutrální, aby rozhodování o umístování investic nebylo podmíněno pouze daňovým systémem konkrétního státu.

Daně svou konstrukcí musejí pružně reagovat na vývoj státní ekonomiky, zejména hrubého domácího produktu a dodržení mechanismu přizpůsobení a pružnosti bývá označováno jako **principem elasticity**.

Neméně důležité jsou administrativní náklady na evidenci a výběr daní, jež bývá označován jako **princip efektivnosti** nebo **princip únosné administrativy**. Úzce s předchozím principem je spojen i **psychologický princip**, jak je daňová soustava vnímána poplatníky, srozumitelnost, jednoduchost, dostupnost a národními tradicemi zdanění.

Princip prospěšnosti, bývá někdy spojován s principem přiměřenosti a nebývá uváděn samostatně, je jeho složkou. Princip prospěšnosti bývá někdy chybně uváděn v souvislosti se **zásadou prospěchu**, která míru a velikost zdanění řídí velikostí jeho prospěchu.

K principům daní se někdy zařazuje i zásada **schopnosti platit**, kterou bychom spíše mohli nazývat v sociálním státě zásadou ochoty platit. Je přijímána myšlenka kdo má větší příjem, musí platit více i když z toho nemá žádný prospěch (solidarita). Vzhledem k současným problémům evropských států je odklon od tradičních základů sociálního státu, což se projevuje změnou regresivního zdanění nejbohatších. Zásada schopnosti platit bývá politiky zneužívána a spojována často s principem „sociální“ spravedlnosti.

Srážková daň

S termínem srážkové daně se setkáváme ve spojení s daní z příjmu, podle zák. č. 586/1992 Sb., srážkou se vybírá daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků³ a daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou daně⁴. Srážková daň je daň vybíraná srážkou přímo u zdroje příjmů a to z důvodu efektivní správy daní. Uplatnění srážkové daně bývá někdy ekonomy považováno za výhodu, ale nemusí tomu tak nutně být. Příjmy zdaňované srážkovou daní se do základu daně z příjmů až na výjimky

³ § 6, Příjmy ze závislé činnosti, zák. č. 586/1992 Sb.

⁴ § 36, Zvláštní sazba daně, zák. č. 586/1992 Sb.

nezahrnují, to znamená, že **zdanění srážkovou daní je konečné** a neumožňuje zohlednit např. nezdanitelné části základu daně⁵. Sražená daň je plátcem daně odváděna finančnímu úřadu, který je místně příslušný plátcí daně.

Ve skutečnosti nelze uplatnit nezdanitelné položky, a proto, i když srážková daň u vyjmenovaných okruhů činí 15% a sazba daně z příjmů je také ve výši 15%, nemohou se při ročním zúčtování tyto nezdanitelné položky promítnout do základu daně. Zdanění srážkovou daní tak může pro fyzické osoby znamenat vyšší daňovou zátěž.

Pro daň z příjmu právnických osob, kde sazba daně podle §21 odst. 1 je vyšší než zvláštní sazba daně, ještě automaticky neznamená vyšší daňovou zátěž pro poplatníka. Uplatněním např. daňové ztráty nebo nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů tak můžeme ve finále dosáhnout nižší efektivní sazbu daně.

Závěrem lze shrnout, že sice zavedením srážkové daně dochází k spolehlivějšímu výběru daní z příjmu, avšak z principu jejího výpočtu se v některých případech může značně rozcházet s ekonomickou realitou poplatníků, měřeno v delším časovém horizontu, a zpětně tak negativně ovlivňovat ekonomické a pracovní prostředí.

Fotovoltaická srážková daň

Vládou připravovaná změna legislativy, která byla projednána 20. října letošního roku, plánuje použít instrumentu srážkové daně, a to retroaktivně, v navrhované výši 26% na příjmy plynoucí z výroby elektřiny z fotovoltaických elektráren z důvodu nutnosti regulace ceny elektřiny pro všechny skupiny odběratelů elektrické energie. Navrhované řešení je ekonomickým mixem souboru opatření, jehož cílem je minimalizovat cenový skokový nárůst cen elektřiny a jeho dopadu v národním hospodářství. V důvodové zprávě je vznik nové daně navrhován z důvodu radikálního snížení celkové doby návratnosti fotovoltaických projektů.

Zavedení nového pojmu “srážkové daně u příjmů z fotovoltaických zařízení” by totiž došlo ke **dvojímu zdanění** a to pro tentýž druh příjmů. Pokud bychom průběh daní vyjádřili z hlediska času, **první daň** z příjmu by byla vyměřena ze základu, který je označován v přípravě zákona jako „příspěvek na podporu obnovitelných zdrojů“, který reprezentuje celkové příjmy z výroby elektřiny, a z tohoto příspěvku je odváděna **srážková daň** ve výši 26%. Příjmy plynoucí z výroby elektřiny by byly také zahrnuty do základu pro výpočet daně, s uplatněním nákladových položek a

⁵ v § 15, Nezdanitelná část základu daně, odst. 1 (odečet darů), § 15 odst. 3 (odečet úroků ze stavebního spoření, úvěrů), § 15 odst. 5 (odečet příspěvků na penzijní připojištění), § 15 odst. 6 (odečet pojistného za životní pojištění), ...

z provedeného rozdílu (zisku) by poplatník odvedl **druhou daň** z příjmu. Evidentně je předmět zdanění tentýž, a proto jeho konstrukce odporuje zásadám právního státu a **dochází** tedy ke **dvojímu zdaňování**, i když každá z daní má svůj jiný časový průběh a jistá specifika, to na závěru nic nemění.

Požadavek na vznik “srážkové daně u příjmů z fotovoltaických zařízení” si lze částečně obhájit za použití **principu přiměřenosti**. Měřeno délkou návratnosti vložené investice, se u fotovoltaických elektráren snížila doba návratnosti na přibližně polovinu, původně předpokládané doby návratnosti investice.

Vznik nové srážkové daně však vláda i poslanci podporují proklamacemi o nemravných ziscích z provozování fotovoltaických zařízení. Byla to však právě zákonodárná moc a regulační orgány, které situaci připustily. Situace nastala ve státěm regulovaném prostoru energetice, a to v souladu se zákonem o obnovitelných zdrojích, energetickým zákonem a vyhláškami Energetického regulačního úřadu. Proto **nelze připustit porušení zásady dobrých mravů**, protože investoři konali v souladu s platnou legislativou.

Naopak, kdybychom připustili dvojí zdanění, způsobili bychom navrženou změnou zásah do stávajícího systému zdanění dodatečné náklady investice, které nebylo možno s péčí řádného hospodáře rozumně předvídat, což je **porušením zásady oprávněných očekávání**.

Z pohledu bank, investorů a zástupců akcionářů by došlo k výraznému omezení výkonnosti plánované investice. Z reakcí tuzemských bank⁶, které financovaly odhadem 40% fotovoltaického boomu, ovlivní připravovaná opatření toky peněz u většiny projektů, které byly bankami profinancovány dlouhodobými investičními úvěry. Klienti nebudou moci plnit podmínky úvěrových smluv. Nelze proto vyloučit, že se někteří klienti dostanou do problémů se splácením sjednaného úvěru, což může do budoucna znamenat navýšení podílu nesplácených úvěrů u segmentu fotovoltaiky, v rozsahu až 28,8 mld. Kč. Lze proto ze strany klientů očekávat řadu právních sporů a předpokládá se, že finanční sektor bude požadovat neměnnost u stávajících smluv, což může vést k navyšování podílu vlastních zdrojů nebo k dalším incidenčním sporům. Reakce zahraničních bank a jejich uskupení nejsou dosud veřejně publikovány, ale na základě uzavřených mezinárodních smluv a dohod o podpoře **ochraně investic** by zavedení srážkové daně znamenalo zcela jistě jejich **porušení**, a Česká republika by byla viněna ze **zmaření (poškození) investic**.

Zavedení “srážkové daně u příjmů z fotovoltaických zařízení” pro zařízení uvedená do chodu v roce 2009 a 2010, by bylo **nepravým retroaktivním**

⁶ Internetový zdroj dostupný z: <http://e15.cz>

zásahem, který nemá místo v moderním právním státě. Tím, že by se nová daň uplatňovala pouze na některá zařízení, dochází k porušení rovného přístupu a tím i k porušení principu spravedlnosti – **diskriminační přístup**.

Další zamyšlení bychom měli provést nad principem přiměřenosti, kterým stát posuzuje sazbu nápravné daně. Při návrhu sazby se použila pouze matematika, u které vstupují do rovnice snížení nákladů, včetně vývoje kursu, a původní délka návratnosti investice. Přípuštění tohoto **způsobu modelu výpočtu** pro nově vzniklou sazbu daně bychom zakládali do budoucna špatný příklad (precedens) pro všechny podobné případy. Regulační legislativní zásah v takové podobě jako je navržen, jde až na samou hranici zásad tržního hospodářství. Při použití absolutistického pohledu bychom vždy a všude operativně dodatečně zdanili předměty činností a majetku, které by z celospolečenského posouzení překročily „rozumnou“ míru zisku, není to absurdní?

Podporu pro regulaci ekonomiky cestou vnitrostátního dvojího zdanění v oblasti fotovoltaiky budou politici hledat proto jen velice obtížně.

Literature:

- Česká fotovoltaická asociace: Postoj k návrhu vlády České republiky jak snížit dopady extrémního rozvoje fotovoltaiky zavedením srážkové daně z příjmu, Tisková zpráva, 2010
- Bakeš, M. a kolektiv: Finanční právo, 4. vydání, Praha, C. H. Beck, 2006, ISBN 80-7179-431-7

Contact – email

petr.maule@cne.cz