

## **RETROAKTIVITY AND INCOME TAX**

STANISLAV KOUBA

Faculty of Law, Masaryk university, Czech republic

### **Abstract in original language**

Příspěvek analyzuje základní otázky spojené s retroaktivitou (pravou i nepravou) v daních z příjmů. Především rozebírá podstatu pravé a nepravé retroaktivity po stránce teoretické a následně užit těchto teoretických prvků demonstrovat v praxi, a to na aktuálních otázkách, týkajících zdanění státního příspěvku na stavební spoření a zdanění výroby elektřiny ze slunečního záření.

### **Key words in original language**

Retroaktivita, daně z příjmů, odvod za výrobu elektřiny ze slunečního záření, státní příspěvek na stavební spoření.

### **Abstract**

Contribution analyzes basic topics connected with retroactivity (right and simulated) in income taxes. At the first place it analyzes the merit of right and simulated retroactivity in the theoretic page and consecutively usege of this theoretic elements in practice in the current topics which are connected with the state building savings benefit and solar electricity production taxation.

### **Key words**

Retroactivity, income taxes, solar electricity production contribution, state building savings benefit.

## **1. AKTUÁLNOST PROBLÉMU**

Retroaktivita při zdanění příjmů není neobvyklou problematikou. Mnoho odborníků toto téma přilákalo až nyní, a to díky medializaci kauzy týkající se snižování příspěvku na stavební spoření. Nicméně evaluace retroaktivního působení novely zákona o daních z příjmů probíhá téměř při každé z těchto novel.

Pokud tento aspekt vynásobíme počtem novel zákona o daních z příjmů, kterých je k současnému okamžiku více než 100, pak se dostáváme k prakticky stále trvající problematice posuzování retroaktivity, a to jak pravé, tak i nepravé.

## **2. POJEM RETROAKTIVITY**

Retroaktivitu je možné dělit na retroaktivitu pravou a retroaktivitu nepravou.

Stručně vysvětleno - retroaktivita pravá je působení účinné právní úpravy na právní vztahy ještě před nabytím účinnosti této právní úpravy. Tj. především dochází k zásahům do očekávání subjektů, které se řídili podle určitého právního stavu, nicméně tento stav je zpětně měněn. Pravá retroaktivita je zásadně zakázána. Z pohledu adresáta tedy zásadně pro každý okamžik platí, že na něj v tomto okamžiku působí pouze normy vydané v minulosti a je vyloučeno působení norem vydaných v budoucnosti.

Naproti tomu retroaktivita nepravá je působením účinné právní úpravy na právní vztahy vzniklé před účinností této právní úpravy, avšak nezasahuje do právního stavu přede dnem nabytí její účinnosti. Z pohledu adresáta lze tento stav vykládat tak, že určitá norma působí na právní vztah adresáta vzniklý v minulosti, nicméně pouze do budoucna.

### **3. CO MŮŽE BÝT V DANÍCH Z PŘÍJMŮ PŘEDMĚTEM RETROAKTIVITY**

Pokud se tento příspěvek má zaměřit na retroaktivitu v daních z příjmů, pak musí zkoumat především její konstrukční prvky. V zásadě lze pro účely zkoumání retroaktivity rozdělit tyto prvky do dvou skupin, a to na prvky, které mají jednorázovou povahu (tj. nastanou v jediném okamžiku) a na prvky trvajících, tj. prvky, které trvají a probíhají v čase (tj. neváží se ke konkrétnímu okamžiku, ale k určitému časovému rozmezí).

#### **3.1 JEDNORÁZOVÉ PRVKY**

Jedním z nejvýznamnějších jednorázových prvků, není-li vůbec nejvýznamnější, v daních z příjmů je sám příjem.

Existují dva základní principy časového pojetí příjmů, a to cashový princip a akruální princip.

Cashový princip je založen na vzniku příjmu v okamžiku fyzického převedení hodnot, tedy zejména peněžních prostředků. Cashový princip je typický pro neúčtující osoby, neboť nevedou evidenci majetku a závazků v takovém rozsahu, aby bylo vždy možno určit okamžik vzniku nároku na daný příjem. Důvodem užití tohoto systému je jeho jednoduchost oproti systému akruálnímu.

Naopak akruální princip je založen na postupném vzniku celkového výnosu, jehož části lze pomocí kalkulace přiřadit k různým časovým obdobím. Akruální princip je typický pro účetní jednotky, neboť účetnictví je na akruálním principu obecně založeno.

Nelze jednoznačně říci, který ze způsobů je přesnější, neboť každý má své výhody a nevýhody. Například při úhradě nájmu za tři roky období bude přesnější akruální princip, neboť příjem poměrně rozdělí do všech tří let, ve kterých na něj vznikl nárok. Naproti tomu v případě nároku, který nebyl a

nebude uspokojen (nezaplacená pohledávka), je přesnější cashový princip, neboť v něm nikdy nevznikne příjem. Při uplatnění akruálního principu příjem vznikne a tato pohledávka musí být následně řešena formou opravných položek či odpisu pohledávky.

Může se zdát, že prvky založené na akruálním principu nejsou jednorázovým prvkem, nicméně opak je pravdou. Tento prvek lze totiž kdykoliv rozkalkulovat na jakkoliv krátký časový úsek. Uvedeno na výše zmíněném příkladu nájmu na tři roky je tento příjem, pokud je o něm účtováno (v tom případě podléhá akruálnímu principu), chápán jako více oddělených příjmů v jednotlivých účetních obdobích. Štěpit tento příjem je možné prakticky do nekonečna, příjem lze rozkalkulovat na jednotlivé dny i hodiny (což je obvyklé zejména u manažerského účetnictví). Nicméně vždy se tato jednotka chápe v rámci akruálního principu jako samostatný příjem nikoliv jako součást jednoho zaplaceného příjmu. De facto se příjem za období dle akruálního principu skládá z velkého množství jednorázových příjmů, jejichž počet závisí na detailu účtování. Z těchto důvodů je tedy příjem, který se řídí akruálním principem, jakož i jiné prvky založené na akruálním principu řadí k jednorázovým prvkům.

K dalším typickými představiteli jednorázových prvků jsou výdaje, o nichž platí v podstatě to samé jako o příjmu, včetně užívání cashového a akruálního principu.

### **3.2 TRVAJÍCÍ PRVKY**

Vzhledem ke klasifikaci příjmů a výdajů jako jednorázového prvku zde mnoho institutů, které mají trvání v čase.

Jedním z takových je například odpisový plán, který je stanoven např. u nehmotného majetku zákonem velmi striktně (na základě § 32a zákona o daních z příjmů je stanoveno, že odpisování nelze přerušit, musí se odpisovat rovnoměrně a od okamžiku, kdy vznikla možnost zahájit odpisování). Odpisový plán jako prvek trvá tedy dobu určenou délkou odpisování daného hmotného nebo nehmotného majetku.

Dalším příkladem mohou být investiční pobídky. Jedná se fakticky o určitý personální statut (poplatník, kterému byla přislíbena investiční pobídka), který je dán určitou protislužbou ze strany poplatníka (k tomu, aby mohl čerpat tento daňový benefit, musí vytvořit určitá pracovní místa a investovat určitý objem prostředků).

Dalšími typy prvků zařaditelnými do kategorie trvajících jsou určité prvky, které mají specifickou konstrukci. Takovým bylo například osvobozením příjmů z obnovitelných zdrojů elektrické energie. Tato legislativní úprava byla obsažena pro fyzické osoby v § 4 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů a pro právnické osoby v § 19 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Osvobození bylo konstruováno jako 1 + 5 let, tj. osvobozený byl

kalendářní rok, ve kterém bylo zařízení uvedeno poprvé do provozu, a následujících pět let. To znamená, že na základě právní úpravy v okamžiku zprovoznění zařízení získal poplatník osvobození těchto příjmů na celý zbytek zdaňovacího období a dalších pět let.<sup>1</sup>

### **3.3 SMYSL DĚLENÍ PRVKŮ**

Dělit prvky na jednorázové a trvalí má smysl pro určení, jaká z retroaktivit může vůbec nastat.

Pravá retroaktivita může nastat u obou těchto prvků. Např. vzpomeňme zpětné zdanění manažerských odměn v Maďarsku 95 % daní z příjmů, což je názorný příklad retroaktivního zdanění jednorázového prvku. V případě trvalých prvků můžeme najít obdobný příklad např. v podobě zásahů do odpisového plánu, tj. zpětná změna délky odpisování určitého majetku má za následek povinnost přepočítat všechny doposud uplatněné odpisy s následnými dopady na výši daně v minulých obdobích. Pravé retroaktivity se tedy zákonodárce může dopustit u obou druhů prvků.

Naproti tomu nepravá retroaktivita je možná pouze u trvalých prvků. Pozměníme-li výše zmíněnou dobu odpisování, pak nepravá retroaktivita nastane v případě, kdy je poplatník nucen změnit od určitého data svůj odpisový plán, tj. pro nově uplatňované odpisy již bude platit nový režim. Nepravá retroaktivita nemůže u jednorázových prvků z jejich povahy existovat. Jestliže je povinnost uplatňovat od určitého data nový režim, pak každý jednorázový prvek se dokáže svou povahou zařadit vždy celý buď do starého režimu anebo do režimu po změně.

## **4. PŘÍKLADY Z PRAXE**

### **4.1 STÁTNÍ PŘÍSPĚVEK NA STAVEBNÍ SPOŘENÍ**

Zákonem č. 348/2010 Sb. došlo ke snížení státního příspěvku na stavební spoření vypláceného za rok 2011 a také k uvalení 50 % srážkové daně na příspěvky vyplácené za rok 2010. V návaznosti na schválení zákona opoziční poslanci podali návrh k Ústavnímu soudu na zrušení tohoto zákona, a to pro jeho rozpor s ústavním pořádkem respektive pro rozpor procesu jeho schvalování s ústavním pořádkem. Z hlediska daňového byla namítána retroaktivita 50 % srážkové daně, neboť nárok na vyplacení podpory státem vznikl na základě úkonů oprávněných osob (tj. uložení určitého množství finančních prostředků) v průběhu roku 2010, tj. ve většině případů přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 348/2010 Sb.

---

<sup>1</sup> Kouba, S. Změny v oblasti zdanění fotovoltaických elektráren. e-Bulletin daňových poradců, únor 2011, č. 2, s. 3-6. ISSN 1211-9946

Pro určení toho zda se jedná či nejedná o retroaktivitu, případně o kterou z retroaktivit se jedná, je nezbytný rozbor příjmů v podobě státního příspěvku na stavební spoření.

Příspěvek na stavební spoření je příjmem fyzické osoby, a to podle § 8 (tj. příjem z kapitálového majetku). Dále je nutné říci, že se jedná o příjem, který nesouvisí s podnikáním, a proto o něm (pro daňové účely) nemůže být účtováno. V tomto důsledku bude tedy tento příjem pro účely zákona o daních z příjmů posuzován na základě cashového principu.

Při aplikaci výše uvedených teoretických poznatků se dospěje k závěru, že se v žádném případě nemůže jednat o nepravou retroaktivitu. Jediné, co se bude tedy posuzovat je, zda došlo k retroaktivitě pravé, tj. zda byl tento příjem zdaněn zpětně.

Pro posouzení pravé retroaktivity je třeba mít na paměti, že pro daň z příjmů je zásadní příjem a nikoliv např. vznik nároku. Vznik nároku je zásadní pro vznik příjmu v akruálním principu. V cashovém principu, ve kterém se pohybuje tento druh příjmu, se vznik příjmů váže na faktickou výplatu, inkasování. K tomuto inkasování dochází však až v roce 2011, z čehož plyne, že zavedení tohoto zdanění není svou povahou retroaktivní.

Mezi odbornou veřejností (ba i dokonce v návrhu poslanců k Ústavnímu soudu) existovala o této časové souslednosti řada mylných představ, například poslanci usilující o zrušení tohoto zákona Ústavním soudem ve svém návrhu zaměřovali okamžik vzniku nároku na příjem (splnění podmínek pro připsání státního příspěvku za rok 2010) a okamžik vzniku příjmu (přijetí státního příspěvku fyzickou osobou v roce 2011) pro účely daně z příjmů, což vedlo následně k mylným závěrům z hlediska časové souslednosti a posuzování případné retroaktivity ustanovení.

Tyto časové okamžiky je nutné striktně rozlišovat. V opačném případě totiž dojdeme k absurdním závěrům, které by měli při dodržování zákazu retroaktivity za následek nespravovatelnost daní z příjmů.

Například, pokud by k 1. lednu 2011 došlo ke zvýšení sazby daně z příjmů fyzických osob a pokud by určitá fyzická osoba (vlastník nemovitosti) inkasovala nájemné za rok 2010 v březnu 2011, bylo by toto nájemné zdaněno vyšší sazbou daně i přesto, že v roce, kdy vznikl nárok na tento příjem, byla sazba daně nižší. Tento příklad zdanění je z hlediska posuzování retroaktivity obdobou zdanění státního příspěvku na stavební spoření, a proto je nutné dojít k naprosto stejným závěrům týkajícím se retroaktivity. Jediným možným je dané situaci závěr, že se o retroaktivitu zdanění v žádném případě nejedná, a to ani o pravou ani o nepravou.

V nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. dubna 2011 Ústavní soud retroaktivitu zdanění nekonstatoval. Zákon zrušil na základě argumentu, že se nejedná o zdanění, nýbrž o skryté snížení příspěvku za rok

2010, které je retroaktivní, neboť krátí již vzniklý nárok. Ústavní soud se v tomto případě rozbořem možné retroaktivity zdanění příjmů nezabýval, což je na škodu zejména ve vztahu k obdobným možným případům v budoucnu.

#### **4.2 ZRUŠENÍ OSVOBOZENÍ PŘÍJMŮ Z ALTERNATIVNÍCH ZDROJŮ ELEKTRICKÉ ENERGIE**

V části zabývající se trvajícím prvky bylo prezentováno osvobození ze zákona o daních z příjmů, které bylo díky své konstrukci řazeno mezi trvajícím prvky. Vzhledem k tomu že toto osvobození je konstruováno na 1+5 let, nebylo možné bez dalšího poplatníky, jichž se osvobození týká, od daně z příjmů v dalších obdobích neosvobodit. Právo na osvobození v letech 2011 a následujících by měli tito poplatníci na základě právních předpisů účinných do konce roku 2010.

Tento problém řeší přechodné ustanovení zákona č. 346/2010 Sb., které omezuje účinky osvobození získaného před účinností novely zákona a výslovně říká, že osvobození se naposledy uplatní ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2010.<sup>2</sup>

Zde nastává tedy příklad nepravé retroaktivity, kterou důvodová zpráva výslovně potvrzuje. Jedná se o nepravou retroaktivitu v neprospěch poplatníka. Její evaluace bude předmětem rozhodování Ústavního soudu.

Z poslední judikatury Ústavního soudu týkající se retroaktivity a zdanění (právě výše zmiňovaný rozsudek Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. dubna 2011) je nepravá retroaktivita na rozdíl od pravé zásadně přípustná. Jedná se de facto o způsob změny starého režimu na režim nový. Nicméně ve svém rozhodnutí Ústavní soud bazíruje na ochraně legitimních očekávání a šetření práv, které se mají rušit. Vše je dle prezentovaných názorů opřeno o proporcionalitu mezi veřejným zájmem a zásahem do práv konkrétních subjektů.

V případě posuzování legitimních očekávání se dá vzít v úvahu poměrně intenzivní prezentování snahy zatížit provozovatele fotovoltaických elektráren téměř v průběhu celého roku 2010. Rovněž je třeba zvažovat veřejný zájem na snížení čisté podpory obdržené provozovatelem, a to zejména vzhledem k důsledkům, které tato podpora má pro veřejnost (navýšení cen elektrické energie).

#### **5. ZÁVĚR**

Za zásadní poznatek, který by si měl čtenář po přečtení tohoto příspěvku odnést, považuje autor fakt, že základním bodem pro určování retroaktivity

---

<sup>2</sup> Kouba, S. Změny v oblasti zdanění fotovoltaických elektráren. e-Bulletin daňových poradců, únor 2011, č. 2, s. 3-6. ISSN 1211-9946

v oblasti daně z příjmů není nárok, nýbrž příjem. Při analýze retroaktivnosti ustanovení je tak třeba tyto kategorie striktně odlišovat. V některých případech mohou splývat (což se děje pokud se poplatník řídí aktuálním principem, tj. např. je účetní jednotka), nicméně v cashovém principu může být okamžik vzniku příjmu zcela odlišný, tj. může nastat až po vzniku nároku nebo někdy i před ním.

Posuzováním retroaktivnosti a případným rušením právních předpisů je v České republice povolán především Ústavní soud, který by měl k této problematice vytvářet co možná nejkonstantnější judikaturu. V poslední době se objevují komentáře týkající se ztráty apolitičnosti Ústavního soudu a jako důkaz se uvádějí diametrálně odlišné názory mezi soudci, a to zejména v politizovaných tématech jakým byly například zdravotnické poplatky nebo v tomto článku prezentované zrušení zdanění státního příspěvku na stavební spoření. Pokud 5 ze soudců Ústavního soudu zaujme k dané problematice zcela odlišný názor, je velmi obtížné se na nález, jakožto součást judikatury, spolehnout a vnímat ho jako příspěvek do odborné diskuze.

Z hlediska retroaktivity v oblasti zdanění bude v nadcházejícím období zajímavý nález týkající se zdanění fotovoltaických elektráren. Na snížení benefitů provozovatelům fotovoltaických elektráren panuje napříč politickým spektrem shoda, což je dobrým znamením z toho pohledu, že v rozhodování nebudou natolik podstatné politické názory, jak tomu bylo v jiných prezentovaných tématech.

**Literature:**

- Kouba, S. Změny v oblasti zdanění fotovoltaických elektráren. e-Bulletin daňových poradců, únor 2011, č. 2, s. 3-6. ISSN 1211-9946

**Contact – email**

*Koubastanislav@seznam.cz*