

Reforma zákona o přímých daních.

Dr. Frant. Bečvář (Bratislava).

Dne 2. července 1936 byl publikován ve Sbírce zákonů a nařízení zákon č. 226, kterým se mění a doplňuje zákon o přímých daních ze dne 15. června 1927 č. 76 Sb. z. a n.

Došlo tedy po 9 letech již k třetí novelisaci této unifikaci normy, jež — na rozdíl od prvých dvou (zák. č. 180/1927 a č. 167/1930 Sb. z. a n.) — je mnohem důkladnější a ucelenější. Změny, které tato třetí novela přinesla, jsou co do svého významu tak důležité, že nestačí zde stručný referát; je nutno se — aspoň s některými novotami — vypořádati poněkud obsírněji, neboť přinášejí jednak značné zjednodušení styku poplatníka s finanční administrativou, jednak zvýšenou ochranu proti zásahu státu do soukromokapitalistického systému. Nejpodstatnější změnou, kterou novella přináší, je změna ve zdaňování důchodu nebo výnosu toho kterého roku. Zavádí stav, který byl před rokem 1927, čili vrací se k původnímu — po této stránce — systému rakouského a uherského finančního zákonodárství. Dosud totožný pojem berního a kalendářního roku rozvádí se na pojmy dva: Kalendářní rok, v němž poplatník dosáhl určitého daňového základu a berní rok, v němž z tohoto základu je zdaněn; tím je rok nejbliže příští. Proto také značná část změn v zákoně o přímých daních je tangována touto změnou.

Zákon o přímých daních tanguje hmotné zájmy občanstva. Jsou proto jeho jednotlivá ustanovení předmětem řady úvah a studií, jichž hlavním účelem je hledati mezery v zákoně a jich využití v praxi. Tuto tendenci následující statě nemají. Jich účelem je poukázati na některé podstatnější změny, které novela přinesla, rozebrati — pokud ze sporých pramenů lze — důvody a příčiny jejich vzniku. Nemohou proto také — již vzhledem k rozsahu látky — býti úplnými, a nečiní si proto nároku na úplnost. Jednotlivé normy novely stanou se v krátké době předmětem řady studií a pojednání v odborných revuích. Referát tento nezabývá se proto detailním rozbořem a konstatuje — až na výjimky — pouze povšechná fakta, všímá si stručně vývoje zákonodárského procesu, který vlastně počíná až druhým vládním návrhem, opraveným v důsledku výměn názorů mezi rozpočtovým výborem poslanecké sněmovny a ministerstvem financí. K tomuto návrhu přičleňuje rozpočtový vý-

bor návrhy na změny a doplňky, jež z menší části také přešly do publikovaného zákona.

Po novelisaci zákona č. 76 z r. 1927 Sb. z. a n. se u nás volalo poměrně brzy. Zákon tento, přes to, že provedl mnohé změny v prospěch poplatníků, jmenovitě, že provedl podstatné snížení sazeb a byl krokem ku sjednocení finančního zákonodárství, setkával se ve svém vývoji přece jen s určitým odporem, zvýšeným také tím, že finanční správa po špatných zkušenostech dřívějších realizovala předpisy daňové včas a trvala na přesném a důkladném přiznání, zajišťujíc tak součinnost úřadu s poplatníkem, které dříve — ne aspoň v žádoucím rozsahu — nebylo. Mimo to poukazovalo se na nepřipravenost finanční správy k této reformě. Přes to však není možno dosti dobře popírati, že finanční správa zdolala tento těžký úkol s úspěchem. Veřejnost si postupně zvykla na pronikavé změny, které reforma zákonů daňových přinesla a zaujala k nim určitý postoj, jehož výsledek jeví se v některých, nově uzákoněných normách.

Z důvodu přehlednosti dané materie přidržuji se soustavy jak zákona o přímých daních, tak i novely.

I.

Uváděcí ustanovení:

Novela mění ustanovení čl. III., XV., přidává čl. XVa a XVII. Původní vládní návrh obsahuje pouze návrh na změnu č. III., XV., a na doplněk čl. XVa.

Čl. 1. nov. přináší prodloužení působnosti revisního odboru ministerstva financí na další tři léta (vládní návrh na 5 let). Rozpočtový výbor uznává sám ve své důvodové zprávě, že finanční správa nemůže postrádati tohoto činitele vzhledem k tomu, že jeho činnost znamená pro stát značný výnos. Jeho význam však jeví se nejen ve zvýšení daňového výtěžku, ale spíše v tom, že v důsledku revisí, jím vykonaných, přivádí se — a to zejména na vrstvy kapitálově silné — poplatnictvo k pevnějšímu vztahu k finančním úřadům, pokud se týče na určitém morálním podkladě. Tento morální základ má své příčiny i v tom, že důsledně provedené revise měly za následek četná trestní řízení, jmenovitě u větších firem, které, aby v budoucnosti předešly podobným ostrým zásahům, raději přiznávaly daňové základy více méně poctivě. Činnost revisního odboru m. j. také způsobila, že námitka drobného poplatnictva, že proti velkým podnikům postupuje finanční správa mírněji, ztratila svůj podklad. Existence revisního odboru, ať již v dnešní nebo jiné změněné formě je nutna pro postupující komercialisaci podniků, jež vyžaduje od finanční správy také důkladnější znalost předpisů a zvyklostí obchodních a techniky vedení obchodních nebo hospodářských knih. Novela také stanoví věcnou příslušnost nalézacích a odvolacích senátů pro de-

likty »maření revise«, čímž odstraňuje dosavadní nejasnost zákona a zavádí — dosud nenormované promlčení tohoto deliktu.

Čl. 2. nov. snižuje sazbu poplatku z úroků v čl. XV. uv. ust. na 3⁰/₀ v důsledku zvýšení daně rentové. Čl. 3. nov. zavádí poplatek z t. zv. gratisakcií a postihuje tak bezplatné nabytí majetkových hodnot (čl. XVa). Poplatek tento stává se z důvodů daňově technických náhradou důchodové daně.

Podstatnou novotu přináší čl. 4. (č. XVII. uv. ust.). Tato novota probíhá jako červená niť celou novellou. Vyslovuje se zde zásada, že důchod (výnos) v jednom t. zv. »kalendářním« roce je základem daně pro rok příští, t. zv. »berní«. Rozlišuje se zde proto pojem »kalendářního roku« od pojmu »berního roku«. Toto ustanovení je nejtvrdějším oříškem celé soustavy, kterou nově zák. č. 226/1936 Sb. z. a n. zavádí; jeho provedení závisí na mnoha faktorech, z nichž některé novella v přechodných ustanoveních uvádí, ale některé zapomíná ponechávajíc poměrně široké pole iniciativě vlády. (O tom viz kap. »Přechodná ustanovení«.)

II.

Materielní berní právo:

Novela opírá se většinou o II. vládní návrh a již u daně důchodové rozšiřuje pojem »důchodu, daní nepodrobeného«, stanovíc, že slevy dluhů, vzniklé osvobozením dlužníka v soudním nebo mimosoudním vyrovnání nejsou důchodem, daní podrobeným. Tím petrifikuje se dosavadní praxe nejvyššího správního soudu v zákoně samém. Naproti tomu postihuje daní dary a mimořádná bezplatná věnování, pokud přesahují ročně 20.000 Kč a pokud je pobírají zaměstnanci v souvislosti se svým služebním poměrem. Odstraňuje obcházení daňové povinnosti se strany zaměstnanců s vyšším platem, jmenovitě u velkých podniků, zaměstnávajících často osoby v příbuzenském poměru s majiteli podniku (mám na mysli t. zv. rodinné akciové společnosti). Snižuje se dále nárok poplatníka na odpis z důvodů mimořádných investic podle § 10 odst. 2. z 20 na 10⁰/₀, při čemž ponechává se vládě možnost zvýšiti v tom kterém roce kvotu až na 20⁰/₀. Toto snížení objevuje se analogicky jak u všeobecné, tak i u zvláštní daně výdělkové. Nedodrží-li strana podmínek, provede se zdanění dodatečně za ta berní léta, v jichž daňovém základu byl odpis uznán za odpočitatelnou položku. V čl. 9 rozšiřuje se odpočitatelnost příspěvků nemocenských, úrazových atd. nad 2000 Kč, jestliže byl poplatník povinen podle usnesení orgánu zájmové samosprávy (nositele veřejného pojištění), opírajícího se o zákon, platiti je kvotou vyšší než 2.000 Kč. Limit horní stanoven není. Naproti tomu odpočitatelnost životních pojištění zvýšena byla do 4.000 Kč. Dosud nebyly odpočitatelný výdaje na stravné a nocležné, pokud je poplatník

učinil v zájmu provozu mimo sídlo svého podniku. Tento výklad zákona ve shodě s judikaturou n. s. s-u byl však příliš krutý a postihoval ty poplatníky, kteří v zájmu existenčním byli nuceni částečně zdržovati se mimo svoje sídlo, čímž jejich posice v řízení daňovém byla zhoršena. Novela řeší tuto otázku v tom směru, že uznává odpočitatelnost těchto mimořádných výdajů. Rovněž je odpočitatelnou položkou z daňového základu nejen stravné členů rodiny, zaměstnaných v podniku hlavy rodiny, ale i ošatovné a přiměřené kapesné. Odpočitatelnými se stávají i dary a příspěvky na nezaměstnané, pokud byly ovšem poskytnuty státní správě přímo pro ten účel. Příspěvky poplatníkovy k veřejnému pojištění zaměstnanců, placené nad zákonnou kvotu (§ 17. odst. 6. zák.) podle zákona o přímých daních dosud neodpočitatelný (vide však ustanovení čl. XVI. odst. 1. lit. b.) stávají se odpočitatelnými, pokud byly poskytovány za zaměstnance s platem, nepřevyšujícím 60.000 Kč. (Zákon tu přejal zcela normy, uvedené ve vládním nařízení ze dne 19. prosince 1935, č. 258 Sb. z. a n.) Pro vrácení přeplatku stanovena nejnižší hranice Kč 5.—. Nezdanitelnost vedlejšího důchodu u příjemců služebního platu zvýšena na hranici Kč 1.000 (dosud 500 Kč). Důležité je i novum, které přináší čl. 26 nov. ohledně lékařů z požitků, které pobírají od nositelů veřejného pojištění na základě rámcových, nebo jiných, je nahrazujících smluv a odstraňující pochybnosti o tom, kterou daní důchodovou (normální či daní důchodovou srážkou) mají býti zdaněni. Upravuje se i ohlašovací povinnost těchto zájmových korporací. Tato norma byla předmětem pečlivých příprav a bojů mezi lékaři a ministerstvem financí, neboť šlo tu o životní zájem určité skupiny, která snažila se ovšem dokazovati, že jde zde o poměr služební a ne o samostatnou činnost. Zvítězil však názor, že jde o poměr služební — čímž docílili lékaři toho, že příjmy od nositelů veřej. pojištění byly vyloučeny z daně všeobecné výdělkové.

Pokud jde o všeobecnou daň výdělkovou, vylučují se z povinnosti k zvláštní dani výdělkové spolky nevýdělečné a zařazují se pod povinnost k dani všeobecné výdělkové, při čemž nebudou zdaňovány daňovou komisí, ale přímo vyměřujícím úřadem. Upraveno zdanění obchodních cestujících, kteří — pokud jsou pojištěni podle zák. č. 26/1929 Sb. z. a n. — všeobecné dani výdělkové nepodléhají. Nepodléhají ani ti, kdož sice nejsou přihlášení k pojištění podle svrchu cit. zákona, ale nedosahují hrubého příjmu (obratu) Kč 40.000. Tímto ustanovením dochází k určité souvislosti co do jednatelů se zákonem o dani z obratu, kde podle § 7 nepodléhají dani z obratu obchodní jednatelé do obratu Kč 40.000. Upravena daňová povinnost, pokud se týká činnosti při projektování, zakládání, udržování sadů a zahrad a obchodu cizími zahradnickými výpěstky. Osvození od všeobecné daně výdělkové podle § 50 bod 1. zák

o př. daních rozšiřuje se též na pacht pozemků do úhrnného katastrálního výtěžku 320 Kč bez ohledu na to, jsou-li obdělávány pachtýřem a jeho rodinou nebo osobami cizími. Tento katastrální výtěžek nemusí býti v katastru zapsán, nýbrž stačí, je-li zaznamenán. Toto ustanovení, s nímž setkáváme se rovněž u daně pozemkové, vynutila si pozemková reforma. Novotou je odčitelnost rezervy pro daň všeobecnou výdělkovou i u daně důchodové, ovšem za podmíněk, že daňový subjekt vede řádné obchodní knihy.

Pronikavý zásah u velkých podniků při stanovení daňového základu znamená omezení odpočitatelnosti výdajů na služební požitky a platy podle § 7 odst. 3. a § 11 zák. Plně odpočitatelnými zůstávají tyto výdaje jen u zaměstnanců do výše 250.000 Kč těchtoto platů. Pokud u jednotlivce přesahuje plat podle cit. ustanovení svrchu uvedenou částku, je odpočitatelný pouze ze tří čtvrtin. Podobně pozměněno i ustanovení §§ 55 odst. 4 a 79 lit. i) pokud jde o odpočitatelnost podílu na zisku na podnicích, jichž 20% (a více) podílů, akcií, kuksů nebo užitkových listů podnikatel má po dvě období, hospodářskému období pro zdanění rozhodnému, nepřetržitě v držbě. U všeobecné daně výdělkové se z daňového základu vylučuje $\frac{1}{4}$, u zvláštní daně výdělkové $\frac{2}{3}$ výnosu z těchto podílů, kuksů a pod. Minimální daň dosud měla jednotnou sazbu ($\frac{1}{2}$ promile u všeob., 1 promile u zvl. daně výdělkové). Novela rozlišuje zde podniky podle výše kapitálového majektu a odstupňuje sazbu minimálky na $\frac{1}{2}$ —1 promile u všeobecné daně výdělkové. U zvláštní daně výdělkové zvyšuje sazbu potud, že se minimální daň vypočítává ne ze základního kapitálu, jako dosud, ale z ukladacího kapitálu, jímž rozumí se splacený základní kapitál plus pravé rezervy.

Největší změny zaznamenávají předpisy o zvláštní dani výdělkové. Zde totiž novela má převážně ráz fiskální a chce bez ohrožení národohospodářského zájmu celostátního zvýšiti daňové zatížení, poněvadž jde jednak zpravidla o hospodářsky silné subjekty daňové, jednak o účast kapitálu (důchod kapitálový) finančně zajištěných poplatníků. Je také účelem daňové etiky, aby daňové břemeno bylo rozloženo tak, aby silnější subjekty byly zatíženy více, jak poplatníci drobní. Především provedeno bylo určité přeskupení subjektů v § 68. a příznán kontribučním fondům a záložnám nárok na sníženou sazbu podle § 68 odst. 1 bod 2 lit. c). Proti vládnímu návrhu byla ponechána v dosavadním seskupení kategorie vzájemných pojišťoven. Pokud jde o osvobození, i zde doznává (protifiskálně) se rozšíření v prospěch obecně prospěšných podniků státu, samosprávných teritoriálních svazů, u nichž převládá zájem veřejný nad soukromým bez ohledu na to, či jde o podniky vlastní nebo pachtované. Rozšířeno i osvobození zemědělských a lesních hospodářství též na sdružení samosprávných svazků.

Podobně jako u § 55 odst. 1. je upraven nově i § 72 odst. 2., pokud jde o odpočitatelnost platů jednotlivců nad 250.000 Kč. Částky, převyšující tuto hranici, tvoří ze $\frac{2}{3}$ část daňového základu. Nově upraven byl i § 75 v důsledku družstevní novely (zák. č. 116/1935 Sb. z. a n.) a záloženské novely (č. 169/1933 Sb. z. a n.). Podniky, uvedené v § 75 nepozbývají nároku na osvobození podle § 83 odst. 2., 3. a 5., nesplatí-li členové závodní podíly ve lhůtě stanovami určené, pokud nesplacená část podílu nepřesahuje u člena 50%. Tímto ustanovením, kterým byl rozšířen § 75 odst. 4. poskytuje se další výhoda sociálně slabším družstevním útvarům. Zákon přináší i novou definici podniku samosprávného svazku, za který pokládá se souhrn hospodářsky a technicky souvisejících provozoven. Články 43 a 44 novely týkají se přechodu obchodní bilance v bilanci daňovou a upravují přesněji původní normy, jmenovitě otázku připočitatelnosti úroků z kapitálů v podniku uložených (§ 78 lit. c), darů (§ 78 lit. e), vyjímaje darů na nezaměstnané (stejně jako u daně všeobecné výdělkové), pojistného za zaměstnance s platem nad 60.000 Kč ročně. Remunerace, placené zaměstnancům za vykonané práce pokládají se za podnikovou, odpočitatelnou režií. U podniků podle § 83. odst. 5. jsou odpočitatelné i dary pro účely sociální, humanitní, vzdělávací a odborného pokroku, pokud nepřesahují ročně 10% zisku a 10.000 Kč.

Nejaktuálnější je snad změna, resp. nově upravený § 78 lit. i) a j.), kterou se odstraňuje dosavadní rozpor mezi ministerstvem financí a nejvyšším správním soudem ve věci odpočitatelnosti, resp. připočitatelnosti odměn správních orgánů k daňové základně. V důsledku tohoto ustanovení zvýší se podstatně u mnohých velkých podniků daňová základna, jestliže nevyhoví tyto podniky nově upraveným zákonným normám, pokud jde o náklady personální pro societerní orgány. Zde prosadila vláda svůj návrh do důsledku, kterážto skutečnost je i na druhé straně svědectvím plného pochopení zodpovědnosti parlamentárních činitelů v dnešních, hospodářsky pro stát velmi obtížných časech. Přesnou stylisací zákona umožní se jednak jednodušnost praxe a přesné aplikování abstraktní normy na konkrétní případ. Platy společenských orgánů budou odpočitatelné pouze tehdy, když:

1. mají na ně tyto právní a žalovatelný nárok,
2. nezávisejí na docílení čistého zisku,
3. jsou svou výší přiměřeny pracím, uvedenými osobami v podniku konaným,
4. když činnost těchto osob zakládá se na poměru služebním, nezávislém na členství ve společenstevním orgánu — nebo — je-li prokazatelně jejich hlavním zaměstnáním a taková, že by ji museli vykonávat jiné, placené síly zaměstnanecké a konečně

5. když platy tyto nepřesahují u jednotlivce Kč 250.000 a nedosahují u podniků s ručením obmezeným a pravovárečných měšťanstev více než 30% ryziho výtěžku a u jiných podniků 15% ryziho výtěžku. Z tohoto ustanovení je několik výjimek. Zde vycházel zákonodárce ze zásady, že jde vlastně o anticipaci zisku a zdanil proto částečně z těchto příjmů také plátce, neboť je nemyslitelné, že by tak vysoké platy byly zde ryzí úplatou za pracovní výkon, ale naopak — jak z praxe berní vysvitlo — jde zde nesporně o platy, jimiž se zkracuje daňová základna. Podobným směrem jde i nové ustanovení § 78 lit. j).

Položky odpočitatelné v § 79 zák. doznaly také změny. Tak na př. mimořádné investice (§ 79 odst. 1 lit. f) snižují se z 20ti na 10% podobně jako u §u 10. odst. 2. zák. Tantiemy, vyplacené zaměstnancům podniku jsou odpočitatelné pouze tehdy, nedosahují-li u jednotlivce Kč 30.000 a není-li zaměstnanec současně členem societerního orgánu. V tomto posledním případě platí podmínky uvedené v § 78 lit. i). Podobným směrem braly se i změny ustanovení o holdincích, které byly nesporně vhodným způsobem pro usnadnění daňového úniku. Novela snížila proto odpočitatelnost účasti (nejméně 20%) na podnikcích druhých na $\frac{2}{3}$ celkového výtěžku této účasti. Podobným způsobem zde bylo pokračováno jako u daně všeobecné výdělkové. Odpočitatelnost restituce, kterou poskytují nákupní společenstva svým členům v poměru k odebranému zboží uznává se pouze tehdy, nečiní-li více jak 3% ceny odebraného zboží a mají-li členové na ni právní a žalovatelný nárok. Toto ustanovení — zcela nové, má příčiny v sociálním pojetí daňové povinnosti. Fiskální tendence se projevují u této daně nejvíce v § 83 (čl. 45 novelly) tím, že sazba se všeobecně zvyšuje a to u svépomocných výdělkových a hospodářských společenstev na dvojnásobek, (výjimkou stavební družstva, u nichž zůstává sazba stará). Tím odstraňuje se částečně výtka kruhů živnostenských a obchodních o favorisaci daňové u družstev.

Podobně u ústavů lidového peněžnictví sazba zdvoj- a ztrojnásobněla (podle výše ukládacího a svěřeného kapitálu). Ústavy tyto, pokud ukladačí kapitál a svěřené prostředky převyšují 30.000.000 Kč, podrobují se jednotné sazbě. Objevuje se zde dokonce u některých podniků sazba dvojitá, neboť k části požitků, nad 250.000 pro jednotlivce vyplacených, vyměří se mimo promilovou sazbu ještě ze zdanitelné části těchto sazbou normální. Za toto stanovisko finanční správy, tlumočené ve vládním návrhu postavil se ve své zprávě plně rozpočtový výbor i Národní shromáždění a to z důvodu daňové spravedlnosti. Pravovárečným měšťanstvům ve zmírněné formě stanovena byla rentabilitní přírážka. U minimální daně nastává podstatné zvýšení tím, že minimální daň se nevypočítává se základního kapitálu, jako bylo dosud, ale z kapitálu ukladačího.

U pozemkové daně vyžádala si nepatrné změny pozemko-

vá reforma, a do daňové povinnosti zařazuje se také subjekt, který je jako držitel »zaznamenaný« do pozemkového katastru.

U rentové daně rozšířeno osvobození podle § 174 č. 18 také na dávky a důchody z pojištění osob samostatných povolání pro případ invalidity a stáří a připojuje se bod 25. podle kterého jsou od daně rentové osvobozeny také dobropisy podle § 293. zák. Podstatné zvýšení sazby daňové, pokud jde o požitky, vyplácené nebo připisované cizozemským příjemcům na 12⁰/₀ daňového základu je jedním z opatření, která směřují proti úniku nezdaněných kapitálů a jich výnosů do ciziny. Okolnost, že tyto požitky je povinen srážeti plátce a to i subjekt-plátce, podléhající všeobecné dani výdělkové, odstraňuje komplikace, které by mohly vzniknouti z porušení mezinárodních úmluv o dvojitě zdanění, protože podle těchto smluv daň, provedená srážkou, náleží státu, na jehož teritoriu byla srážka vykonána. (Pokračování.)

Právo milosti ve správním řízení trestním.

Dr. Jaroslav Pošvář (Praha).

Právní předpisy upravující použití práva zmírnění a promínutí trestů ve správním řízení trestním mají značnou důležitost, protože vhodně použité právo milosti může býti jedním z prostředků veřejné správy k dosažení jejích účelů.¹⁾ To platí zejména o zemi České a Moravskoslezské, kde není zákonné úpravy okolností vylučujících trestnost, takže právo zmírňovací může velmi vhodně zasáhnouti tam, kde nedostatečná úprava normativní nese sebou zárodek určité tvrdosti.²⁾

Právo milosti je jinak upraveno v Čechách, na Moravě a ve Slezsku, jinak na Slovensku a Podkarpatské Rusi. V *historických zemích* platí dosud min. nařízení ze dne 31. ledna 1860 č. 31 ř. z., které bylo částečně pozměněno vlád. nařízením ze dne 5 června 1936 č. 151 Sb. z. a n. *Právo milosti přísluší nyní zásadně zemskému úřadu*. Do vydání vl. nař. č. 151/36 byl stav poněkud složitější. *Zemský úřad* rozhodoval podle § 5 nař. č. 31/1860 tehdy, byla-li žádost o milost podána včas, t. j. ve lhůtě rekursní určené v § 3 min. nař. ze dne 3. dubna 1855 č. 61 ř. z., či byla-li žádost podána sice opožděně, ale doprovázel-li ji úřad první stolice příznivým návrhem (viz výnos min. vnitra ze dne 7. dubna 1920 č. 47.545). Stejně byl zemský úřad povolán k aktu milosti, nepodal-li sice obviněný žádost

¹⁾ Viz v mé knize »Nástin správního práva trestního«, Praha 1936, str. 10.

²⁾ Tamtéž viz str. 103.