

o př. d., který při dani důchodové srážkou vybírané připouští vyměření daně přímému dlužníkovi, nebyla-li srážka vykonána.

Podle této argumentace by tedy nebylo možno daň omylem nesraženou vyměřiti příjemci požitků a jedinou cestou by byla žaloba proti příjemci požitků o zproštění závazku (před zaplacením daně), případně o zaplacení příslušné částky (refundace po zaplacení daně). S tímto názorem nelze souhlasiti; znamená by, že rentová daň srážkou vybíraná by byla jediným případem, kdy přímou daň nelze na přímém dlužníku vůbec přímo vymáhati. § 180 zák. o př. d. stanoví totiž jasně, že vlastním daňovým dlužníkem jest příjemce požitků, kdežto plátcem jest pouze ručitelem. Okolnost, že proti němu směřují dohlédací opatření a platební výzvy a že právo odvolací jest upraveno vzhledem k provádění srážky daně bez předpisu, to vše nemění ničeho na zásadě, že přímým dlužníkem daňovým zůstává příjemce požitků.

Jinak bychom došli k závěru, že je-li plátcem protektorátní správa, daňová povinnost vůbec nemůže vzejíti. Představme si, že zemský úřad platí ony úroky v zastoupení Protektorátu Čechy a Morava. Pak přece nelze tvrditi, že daňovým dlužníkem jest zemský úřad, resp. Protektorát Čechy a Morava, protože tomuto subjektu nemůže daňová povinnost vzejíti, a byl by tudíž i po stránce občansko-právní bezdůvodný nárok na náhradu daně. Proti žalobě Protektorátu (onoho odvětví, jež mělo daň sraziti) mohl by totiž daňový dlužník namítnouti, že Protektorátu daňový závazek nevzešel a že tudíž není povinnen jej závazku zprostiti, aniž mu příslušnou částku nahraditi. Jedinou cestou jest tedy přímý předpis daně příjemci požitků. Zákon o př. d. přípustnost takového vyměření nevyklučuje, a mluví-li výslovně o vyměření daně důchodové (srážkou vybírané) příjemci důchodu, nelze z nedostatku obdobného ustanovení u daně rentové vyvozovati, že by takové vyměření tu nebylo přípustné. Spíše jest na místě arg. ex analogia, podepřený obecnou zásadou, že i bez výslovného ustanovení lze přímému dlužníku daň předepsati. Nebrání tomu ani § 330 odst. 4 zák. o př. d. a prováděcí nař. k němu, podle něhož jsou dány předpisy o odvolání jen pro případ, že srážka byla provedena. Naopak lze z tohoto ustanovení souditi, že dává-li zákon legitimaci k odvolání příjemci požitků, považuje jej jasně za přímého dlužníka daňového, a neustanovuje-li v této souvislosti nic o odvolání do platebního rozkazu, nelze z toho vyvozovati nepřípustnost vydání plat. rozkazu, nýbrž platí tu obecné předpisy.

V daném případě jde o zajímavou mezeru v zákoně, neboť vskutku není výslovného ustanovení, co platí, nebyla-li srážka daně rentové provedena. Vyplnění této mezery umožňuje jen úvaha, že přímému dlužníkovi daňovému lze i v tomto případě vyměřiti daň podle obecných ustanovení, ač výslovného ustanovení o tom není.

Odpočitatelnost daně placené za likvidovanou veřejnou obchodní společnost u daně důchodové veřejného společníka této společnosti.

Dr. Lad. Vašíček.

Dani důchodové jsou podrobeným příjmem veškeré příjmy v penězích neb peněžité hodnotě, jichž určitá fysická osoba neb neodevzdaná pozůstalost získává z jakéhokoliv titulu vyjma příjmy, získané přírůstkem majetku neb změnami či přesuny majetkovými (§ 7, odst. 1 a 2 zák. o přímých daních). Souhrn těchto příjmů tvoří ještě dani podrobený základ. Aby se zjistil dani podrobený

základ, dlužno od souhrnu příjmů odečísti určité částky, uvedené v § 15 zák. O tyto položky, které se nazývají odpočitatelnými, se snižuje docílený důchod. Odpočitatelné položky lze rozdělití ve dvě skupiny a to:

1. výdaje na dosažení, udržení a zabezpečení důchodu, mezi něž podle zákonné systematiky patří přímé daně s přírážkami (vyjma daň důchodovou) a jiné veřejnoprávní daně a dávky přímo předepisované,

2. jiné výdaje, jež nemají tohoto charakteru, avšak zákon je jako odpočitatelné označuje a vypočítává. Sem patří na př. úroky z osobních dluhů, trvalá břemena, příspěvky do sociálních pojišťoven a jiné.

Nás bude zajímati pouze skupina prvá a to jen co do položky daní. Předpokladem odpočitatelnosti daní je, že byly skutečně zaplacený v tom roce, jehož příjem je předmětem zdanění, a že byly jako takové berním úřadem sčítovány. Podmínkou odpočitatelnosti je, aby uplatnění odpočitatelnosti placené daně se stalo v příznání na ten rok, jehož příjem je předmětem zdanění, kterýžto příjem byl právě o platbu daně zmenšen. Toto platí i u poplatníků, kteří jsou zdaňováni ze zisku vypočteného podle zásad stanovených obchodním zákonem pro řádné vedení obchodních knih a i jinak se zvyklostmi řádného obchodníka se srovnávajících (§ 10 odst. 2). Při tom zákon nerozlišuje, zda placená daň je v souvislosti s tímto rokem či nikoliv. Bude tedy prakticky odpočitatelnou všeobecná daň výdělková, která byla poplatníku předepsána na berní rok 1939 a jím placena až v kalendářním roce 1940, u daně důchodové na berní rok 1941, neboť příjem kalendářního roku 1940, který byl platbou daně zkrácen, je předmětem zdanění na berní rok 1941 (§ 4 odst. 1). Další podmínkou ovšem je, aby vykonaná platba byla též berním úřadem na příslušnou odpočitatelnou daň podle ustanovení § 273 odst. 3 sčítována. Poplatníkovi přísluší v řízení vyměřovacím právo vznést námitku, že daně jím placené nebyly berním úřadem správně sčítovány. O této námitce musí vyměřovací úřad jako o praejudiciální otázce rozhodnouti dříve, než rozhodne o odpočitatelnosti placené daně. Příslušným k rozhodnutí o této otázce je berní správa a to s konečnou platností. (Nález n. s. s. Boh. F 8.979).

Daň je po právní stránce pohledávkou státu (daňového subjektu aktivního) za osobou, která je v zákoně přesně určena, jako daňovým subjektem pasivním. U všeobecné daně výdělkové je jím osoba neb sdružení, které v tuzemsku svým jménem provozuje výdělečný podnik neb výdělečně zaměstnání (§ 46, odst. 1), u daně z obrátu podnikatel, t. j. kdo vykonává samostatně činnost živnostenskou neb povolání (§ 6 odst. 1 vl. nař. č. 314/1940 Sb. o dani z obrátu), u jiných daní jsou to jiné skutečnosti, jež tuto osobu určují. Daň je tedy s hlediska poplatníka, pokud nebyla zaplacená, jeho vlastním dluhem vůči státu, obdobně jako jiný dluh režijní položky. Výše tohoto dluhu je v řízení vyměřovacím (resp. odvolacím) přesně stanovena pro každý berní rok zvlášť. Tento dluh (daň) je povinen v první řadě zaplatiti poplatník jako daňový subjekt pasivní. Platí-li jej osoba jiná od poplatníka odlišná ať už z jakéhokoliv titulu, zbavuje sice poplatníka jeho daňového dluhu, ale neplatí svůj vlastní dluh (daň). Odpočitatelnost může uplatniti s úspěchem jen poplatník, neboť jde podle zákona o jeho režijní položku, nikoliv ona osoba, která stojí mimo přímý poměr poplatníka a státu. Z toho lze usouditi, že ustanovení § 15 č. 1 písm. e) zák. o př. d. má na mysli jen odpočitatelnost placených daní vlastních, t. j. poplatníku předepsaných. Tomuto výkladu nasvědčuje i slovné znění třetí věty cit. ustanovení »... odečte se dále od důchodu kalendářního roku tato reserva...«, kde se uznává odpočitatelnost rezervy pro všeobecnou daň výdělkovou. Rezervu může totiž si vytvořiti jen poplatník, nikoliv jiná osoba ve prospěch poplatníka a sama si ji od svého důchodu odpočítávati. Proto jsme toho názoru, že placená daň je odpočitatelnou pouze u toho, o jehož daň jde bez ohledu na poměr třetí osoby k poplatníkovi, která daň platila. Zákon nikde nenařizuje, že poplatník musí provésti poplatník sám. Může tak učiniti i jiná osoba (na př. poplatníkův

dlužník), avšak musí býti zřejmo, že je placena daň poplatníkovou. Odpočitatelnost této platby může však úspěšně uplatniti ten, jehož daň byla zaplacená.

Na této skutečnosti nemůže ničeho změnit ani okolnost, že daň zaplatila osoba, která podle zákona ručí za daně předepsané poplatníkovi. Ručitel neplatí totiž daň vlastní, nýbrž daň cizí, poněvadž nebyla ručiteli předepsána. Tento případ nemůžeme odlišovati od předchozího, kde jiná osoba platí dobrovolně daň za poplatníka jeho vlastní daň. Proto ani v tomto případě nebude lze uznati takovou platbu za odpočitatelný výdaj.

Vycházíme-li z těchto úvah, zjišťujeme, že odpočitatelnost placených daní je dána u daně důchodové za těchto podmínek:

1. musí jíti o daň, zásadně odpočitatelnou, která byla placena v roce, jehož příjem je předmětem zdanění,

2. platba musí býti berním úřadem na tuto daň též súčtována,

3. odpočitatelnost je přípustná jen u osoby, jejíž přímý daňový dluh byl platbou vyrovnán.

To jsou nutné úvahy, na základě nichž může býti odpovězeno na otázku v nadpise položenou. Dříve však považujeme za potřebné objasniti si vztah veřejné obchodní společnosti a jejich společníků navzájem, jakož i vůči státu, jakožto aktivnímu subjektu daňovému.

Veřejná obchodní společnost je podle obchodního zákona (čl. 85) sdružení dvou neb více osob, provozujících pod společnou firmou obchodní živnost, při čemž ručení za společenské závazky není u společníků omezeno na určitý vklad. Je tedy charakteristickým pro veřejnou společnost rozsah ručení jednotlivých společníků za závazky společnosti. Otázku uspořádání poměrů a vztahů mezi jednotlivými společníky ponechává obchodní zákon společenské smlouvě (čl. 90); pokud tato některý vztah neupravuje, platí ustanovení zákona (čl. 91—109). Poněvadž stát jako daňový věřitel stojí mimo společnost, je rozhodující úprava poměrů společnosti a společníků vůči třetím osobám (čl. 110—118).

Podle těchto ustanovení tvoří veřejná obchodní společnost samostatný právní subjekt potud, že může pod svou firmou nabývatí práv a podstupovati závazky, má aktivní i pasivní žalobní legitimaci, může býti vlastníkem atd. Práv nabývá resp. se zavazuje právními jednáními svých společníků, oprávněných k zastupování. Za závazky společnosti ručí všichni společníci rukou společnou a nerozdílnou a opačné úmluvy interní nemají vůči třetím osobám, tedy ani vůči státu právního účinku. Z toho vidíme, že obchodní zákon rozlišuje veřejnou obchodní společnost od jednotlivých společníků, kteří tvoří samostatné právní subjekty od společnosti odchylné. Rovněž jmění veřejné obchodní společnosti dlužno odlišovati od jmění jednotlivých společníků. Soukromé jmění společníků nepatří do jmění společenského, nýbrž je jměním samostatným, jímž může společník, jehož je vlastnictvím, volně nakládati. Na této volnosti nakládání soukromým jměním nemění ničeho skutečnost, že toto soukromé jmění ručí za závazky subjektu jiného t. j. veřejné obchodní společnosti.

Podle daňových zákonů je veřejná obchodní společnost samostatným daňovým subjektem (pasivním), pokud provozuje pod *svým jménem* (firmou) výdělečný podnik v tuzemsku neb provádí dodávky či jiná plnění v tuzemsku za úplat v rámci podniku. Jako takový samostatný subjekt je povinna podávati daňová přiznání, podávati příslušná vysvětlení vyměřovacímu úřadu, jí také jsou daně předepsány (§ 260 odst. 1), ona je oprávněna podati odvolání proti daňovému předpisu (330 odst. 1) a případně stížnost k nejvyššímu správnímu soudu (§ 337). Takový úkon nemohl by s právní účinností provésti některý společník svým jménem, poněvadž pak by nejednal za společnost a na jeho podání nebylo by třeba bráti po stránce meritorní zřetel. Jedná-li společník jménem společnosti, pak je tímto jednáním vázána společnost, nikoliv společník, pokud byl ovšem oprávněn za ni jednat. Není-li společník oprávněn k jednání, musí to býti patrné ze zápisu do obchodního rejstříku, jinak platí právní

domněnka, že k jednání je společník oprávněn. Z tohoto nutno usuzovati, že veřejná obchodní společnost vystupuje vůči státu v daňovém řízení úplně samostatně a od společníků odchylně.

Tomu nijak neodporuje skutečnost, že veřejný společník osobně ručí veškerým svým jměním za daň z obrátu (§ 8 odst. 1 č. 2 vl. nař. o dani z obr.) a za všeobecnou daň výdělkovou (§ 264 odst. 1 č. 1 zák. o př. d.), což konečně plyne již z čl. 112 obch. zákona. Okolnost, že ručební povinnost je vyjádřena též v zákonu o přímých daních (resp. ve vl. nař. o dani z obr.), má vliv na to, že daň předepsaná společnosti může být vymáhána berní exekucí na společníku, pokud ovšem byla bezvýsledně upomenuta veřejná obchodní společnost. Kdyby nebylo ustanovení o ručení společníků za daň, musil by stát vymáhati daň předepsanou společnosti a jí nezaplacenou stejným způsobem jako jiný věřitel společnosti.

Poněvadž veřejná společnost je vůči státu přímým daňovým dlužníkem, dlužno předepsati daně veřejné společnosti, nikoliv společníkům (§ 259 odst. 3). Tyto daně nejsou daněmi veřejných společníků a to ani co do celku ani co do dílčích částí, připadajících na ně dle klíče rozdělení zisku. Proto platí-li společník daň předepsanou společnosti, platí cizí daň, daň jiného poplatníka, než je sám. Tuto placenou daň by si mohla veřejná obchodní společnost odečísti od základu své všeobecné daně výdělkové nikoliv společník. Kdyby společnost dále trvala, bylo by to pro společníka neb společníky, kteří platili za ni na daň poměrné díly, úplně jedno, poněvadž o tyto částky by byl nižší příjem z účasti na zisku společnosti.

Jinak je tomu však v případě, když veřejná obchodní společnost likvidovala a zbyly po ní nezaplacené daně, jí v dřívějších letech předepsané. Veřejní společníci budou povinni tyto daně zaplatiti. Splní-li tuto povinnost a daně zaplatí, nebudou moci po právu žádati za odečtení těchto položek od základu daně důchodové, poněvadž jde o platbu daně jiného daňového subjektu. V tomto případě nejde totiž o režijní položku, učiněnou za účelem dosažení, udržení a zabezpečení důchodu plátcova ve smyslu § 15 č. 1 písm. e), nýbrž o splnění povinnosti společníků, jež vzešla z té okolnosti, že byli společníky této společnosti. Placená daň byla ve smyslu zákona režijní položkou jen u poplatníka, t. j. veřejné obchodní společnosti. U veřejné společnosti nemůže být odečtena, poněvadž tato již likvidovala a jí nebude více daň předepsána. Tuto platbu daně za společnost dlužno posuzovati u společníků stejným způsobem, jako by bylo posouditi platbu jiné dlužné režijní položky za veřejnou obchodní společnost (ovšem byla-li tato zdaňována dle příjmů a výdajů (§ 10 odst. 1) a tuto položku dříve neuplatnila).

Podíváme-li se na tuto platbu společníků již likvidované společnosti s jiné strany, seznáme, že společníci touto platbou vyrovnali své ručební závazky, nikoliv však z titulu daně, nýbrž ze soukromého titulu, jenž je dán již obchodním zákonem. Takové platby představují vlastně splátky dluhu a nejsou odpočitatelné (§ 17 č. 1). Mohlo by se namítnouti, že platba daně je vždy platbou dluhu a že je přece odpočitatelná. To je sice pravdou, ale v tomto případě jde o platbu dlužné rezie, a proto ji musíme jako takovou posuzovati. Platí-li však někdo dlužnou režijní položku (na př. otop a osvětlení v kanceláři) z titulu ručení, nepředstavuje tento výdaj režijní položku, nýbrž splátku dluhu, vzešlého z titulu ručení. Stejně by tomu bylo, kdyby někdo převzal rezií dobrovolně, i pak by platba nebyla uskutečněna z titulu rezie, nýbrž z titulu převzetí. V těchto případech mizí nám okolnost, z jaké dluh vznikl a musíme se ptáti, z jakého titulu nový dlužník plní. U veřejného společníka je to z titulu ručení.

Když jsme si zjistili podmínky, za kterých je placená daň odpočitatelnou položkou u daně důchodové, a stanovili vztah veřejné společnosti obchodní a jejích společníků s hlediska finančněprávního, můžeme odpověděti na otázku, kterou jsme si dali na počátku. Z hořejších vývodů vyplývá, že zásadně od-

počitatelná daň, která byla placena za likvidovanou veřejnou obchodní společnost veřejným společníkem této společnosti, ať už bylo uplatněno ručení či nikoliv, *netvoří u daně důchodové tohoto společníka odpočitatelnou položku*, poněvadž nejde o jeho vlastní daň, nýbrž o cizí dluh daňový a platba tohoto z titulu ručení musí býti posouzena jako jiná splátka ručebního dluhu a to s hlediska § 17 č. 1 zákona o přímých daních.

K českému vydání spisů Bedřicha Velikého.

Prof. Dr. Zdeněk Neubauer.*)

Pruský král Bedřich II. Veliký jest jednou z nejvýznamnějších postav 18. století, toho století, které jak je známo, přímo oplývalo velikými osobnostmi. Osobnost Bedřicha Velikého jest zvláště zajímavá ze tří důvodů. *Předně* to byl muž stejně vynikající duchem a myšlenkou jako státnickým činem. Rozsah jeho ducha byl mimořádný svou všestranností. Na jedné straně tu vidíme myslitele a filosofa, žáka Voltairova a encyklopedistů, pravého syna ušlechtilé epochy osvícenství, na druhé straně energického, pracovitého a chladného státníka a vojáka, rutinovaného politika a přísného administrátora, pravého syna epochy vyspělé absolutní monarchie. *Za druhé* je to muž, stojící na rozhraní politických epoch: Žije na sklonku období absolutismu, který v něm nachází svoje vyvrcholení; ale již tři léta po jeho smrti (1786) zahajuje velká revoluce francouzská (1789) novou epochu politických dějin a politického myšlení. A konečně za třetí dnešní čtenář vidí Bedřicha Velikého na pozadí přítomnosti. Bedřich Veliký sám činí teprve prvé kroky k velmocenskému postavení svého státu a kdyby nebyl nalezl adekvátních následovníků, viděli bychom v něm dnes jen muže velikého formátu a odvahy, který podnikl smělý pokus o zlomení nadvlády Habsburků ve střední Evropě, tedy asi osobnost velikosti takového Karla XII. švédského. Poněvadž však od Bedřicha vede přímá cesta k Bismarckovi a k dnešní Německé říši, vyrůstá s hlediska dneška postava Bedřichova do rozměrů mohutných.

Obě zmíněné stránky osobnosti Bedřichovy jsou patrné z obsahu literárních děl uveřejněných v nedávno vyšlém českém vydání. »Antimachiavell« je teoretickým pojednáním mladého korunního prince, proniknutého osvícenskou vírou v mravní dobro, ovšem bez Boha, vírou v dobrotu člověka a v ušlechtilé poslání státu budovati blaho lidu. Jeho argumentace proti Machiavellimu pohybuje se v docela jiné rovině, než v jaké uvažoval kritisovaný autor. Machiavelli vycházel výhradně s hlediska účelovosti, Bedřich — v tomto díle — stojí takřka výhradně na stanovisku ethickém. Proto se nemohou shodnouti ani v jediném bodě (s výjimkou odporu proti moci katolické církve) a proto ovšem kritik nemůže pocíťovati vůči kritisovanému než zásadní odpor a mravní rozhorlení. Bedřich má proti Machiavellimu podstatně bohatší zásobu historických příkladů, totiž o ty historické události, které se zběhly za dvě století ležící mezi oběma autory; a této zásoby užívá vydatně. V tomto směru ukazuje jednu skutečnou — protože metodickou — slabost argumentace renesančního autora: že

*) *Z politických spisů Bedřicha II. Velikého, krále pruského.* »Antimachiavell neboli vyvrácení Machiavelliho Vladaře.« »Politická závěť« z r. 1752. Předmluva k »Dějínám mé doby«. Přeložil Jan Bílek a dr. Stanislav Lyer. S úvodem Prof. Dr. Jana Mertla, Praha 1940, Melantrich v Knihovně politických klasiků, sv. 1., str. 312, 47 K.