

byla zrušena, totiž ode dne 1. I. 1942 (berní rok 1943). Podle § 2 citovaného vl. nař. č. 234/1943 byly dále zrušeny s účinností od 1. dubna 1943 daň rentová vybíraná srážkou, mimořádná daň postihující dividendy a úroky podle zák. č. 16/1936 a zvláštní daň z úroků z úsporných vkladů podle vl. nař. č. 281/1939. Tento § 2 vl. nař. č. 234/1943 byl nyní opět zrušen počínajíc dnem 1. ledna 1946 a daň rentová vybíraná srážkou jakož i daň postihující dividendy a úroky budou proto od tohoto dne, tudíž na berní rok 1947, opět vybírány. Naproti tomu zůstal zmíněný § 2 v platnosti, pokud jde o zvláštní daň z úroků z úsporných vkladů podle vl. nař. č. 281/1939, kterážto daň proto neoživne a úroky z úsporných vkladů budou od berního roku 1944 (nikoliv však v berním roce 1943) opět podrobeny dani důchodové (čl. 4, odst. 1 dekretu č. 99/45).

Ilja Kříženecký:

ODČÍTELNOST A SAZBA DANĚ.

(Zvláště při všeobecné dani výdělkové při dodatečném zdaňování podle dekretů 97 a 99 z roku 1945.)

Sazba daně odčitatelné a neodčitatelné.

Sazba všeobecné daně výdělkové činí podle § 57 zák. o př. d., nepřihlíde-li se k sazbám nejnižším podle odst. 2, 3, 4, a ke snížení na 0,5% do 30.000 Kčs základu daňového a na 2,5% do 140.000 Kčs v podstatě z daňové základny 4,00%.

K tomu přistupují samosprávné přírážky dosti značné, tedy na příklad až 670% daně, t. j. z daňové základny 26,80%
a přírážka podle odst. 9. až 230%, tedy z daňové základny 9,20%.

Činí tedy — podle našeho příkladu — daň často z daňového základu až 40,00%.

Je-li daň odčitatelná od základu daně, činí vlastně v našem případě 40/140 hrubého daňového výtěžku, t. j. 28,57% proti 40% když daň jest neodčitatelná. Odčitatelnost tedy snižuje daňovou sazbu, v našem případě asi o 30% a toto snížení se zvětšuje se zvýšením sazby daně.

Snížení sazby v důsledku odčitatelnosti daně, či zvýšení daně při neodčitatelnosti má svůj další odraz v dani důchodové. Jest totiž podstatný rozdíl, podléhá-li na př. 50% dani důchodové zbytek hrubého daňového výtěžku 71,47% či základ nesnížený o daň tedy 100% hrubého daňového výtěžku, který v tomto případě tvoří současně daňovou základnu obou daní.

Ve zvoleném případě činila by obojí daň

při odčitatelnosti daně: všeobecná daň výdělková	28,57%
50%ní daň důchodová ze zbytku 71,47%	35,73%

celkem	64,30%
------------------	--------

při neodčitatelnosti daně: všeobecná daň výdělková	40,00%
daň důchodová	50,00%

celkem	90,00%
------------------	--------

Redukce daně.

Zdanění 90%, blízké úplné konfiskaci důchodu, jest omezeno ustanovením, že daň důchodová s všeobecnou daní výdělkovou nesmí přesahovati 70% hrubého daňového výtěžku a sice podle čl. 4, odst. 7 dekretu 99/1945.

Této hranici 70% blíží se zdanění oběma daněmi při odčitatelnosti všeobecné daně výdělkové, jež činí jak shora uvedeno 64,30%. Vyrovnává tedy redukce podle cit. čl. 4, odst. 7 dekr. 99/45 Sb. přibližně odčitatelnost daně. Zůstává ovšem jakési rozpětí mezi redukcí 70% a příkladem uvedenou sazbou obou daní 64,30%, kteréžto rozpětí se zmenšuje při vyšších důchodech tak až zmizí, stejně jako se zmenšuje při nižších samosprávných přírážkách a zase zvyšuje při důchodech nižších. Učinkuje tedy redukce hlavně při důchodech vysokých, vyrovnává tam daňovou progresi, nahrazuje odčitatelnost. Jsou-li pak dány okolnosti vylučující odčitatelnost daně, působí tyto důvody výlučně u důchodů nízkých a středních, nikoliv tak u důchodů vysokých, kde působí redukce, která odčitatelnost do jisté míry nahrazuje.

Vezmeme-li za základ ve smyslu čl. 2, odst. 2 dekr. 99/45 Sb. sazby daně důchodové podle nař. 233/43 Sb. a příklad daně s přírážkami jak výše uvedeno, jest při plné odčitatelnosti všeobecné daně výdělkové dosaženo podmínek redukce u důchodů přesahujících tyto důchody:

třída I. (svobodní) hrubý daňový výtěžek Kčs 494.200, čistý Kčs 353.000,
třída II. (bezdětní) hrubý daňový výtěžek Kčs 896.000, čistý Kčs 640.000.

U důchodů nižších nepřichází redukce v úvahu a záleží u nich daleko více na podmínkách, za kterých jest daň odčitatelna.

Podmínky odčitatelnosti při všeobecné dani výdělkové.

Všeobecná daň výdělková jest podle § 15 č. 2 zák. o př. d. odčitatelna a to za těchto podmínek:

1. a) že daň byla skutečně zapravena a
 - b) jako taková zúčtována anebo
2. že a) poplatník vedoucí řádné knihy obchodní,
 - b) zřídil k tíži výtěžku kalendářního roku rezervu na daň,
 - c) prokazatelně této rezervy použil ve lhůtě k přiznání a
 - d) pokud tato rezerva byla přiměřená dani vyměřené.

Prakse, zejména i rozhodování nejvyššího správního soudu považuje tyto podmínky za ustanovení výjimečná a proto je vykládá velmi restriktivně. Pro náš výklad jest závažné rozhodnutí nejvyššího správního soudu F 10.603/1943, podle něhož není odčitatelna daňová částka placená nad povinnost.

Vliv výjimečných ustanovení o odčitatelnosti.

Daňová povinnost jest buď předepsaná nebo provisorní.

Při soustavě berního roku odlišného od roku kalendářního jedná se však vždy o daň vyměřenou podle minulých období, takže v obyčejném případě (u poplatníků nevedoucích obchodní knihy) není odčitatelna daň vypadající na výtěžek předmětného roku, nýbrž daň vypadající na výtěžek některého již minulého období.

To má za následek, že pouze při podnicích, jejichž roční výtěžek jest stále stejný, zůstává daň a zatížení stejné absolutně i relativně. Hospodářský život však podléhá změnám a každá změna ročního zisku má za následek kolísání daně (absolutně) i kolísání výše zdanění (relativně). Účinek toho jest vidět z připojené tabulky, podle níž zvýšení zisku ze 140.000 Kčs na 200.000 Kčs, t. j. o 42% přivodí pokles zdanění hrubého zisku z 28,57 na 20%, t. j. o 33% a v následujícím roce zvýšení zdanění z 20% na 45,71%, t. j. o 128%.

	Hrubý daňový výtěžek	Daň			Čistý daňový výtěžek, daňová základna
		v % hrubého daňového výtěžku	absolutně	v % daňové základny	
1. rok	Kčs 140.000	28,57%	Kčs 40.000	40%	Kčs 100.000
2. rok	Kčs 200.000	20,00%	Kčs 40.000	40%	Kčs 160.000
3. rok	Kčs 140.000	45,71%	Kčs 64.000	40%	Kčs 76.000
4. rok	Kčs 140.000	21,71%	Kčs 30.400	40%	Kčs 109.600

Při hospodářském posuzování zdanění nutno přece vzíti v úvahu hrubý daňový výtěžek, který jest hospodářským pojmem a nikoliv daňový základ, který jest prostě technickým pojmem vyměřování. Jednorázové zvýšení výtěžku působí i na absolutní výši daně — ovšem s jednorozčím zpožděním. Daň stoupne z 40.000 Kčs na 64.000, t. j. o 60,00% a pak klesne z 64.000 Kčs na 30.400 t. j. na 47,50%. Při dalším stejnoměrném výtěžku toto kolísání více méně trvá ještě několik vyměřovacích období, pokud není jinými vlivy mírněno anebo zesilováno.

Toto kolísání jest nutným důsledkem zásady nejvyššího správního soudu, že pouze daňová povinnost jest odčitatelná a toho, že poplatník nemá, pokud nevede obchodní knihy, sebemenší možnosti odhadem a včasným zaplacením daňové povinnosti třeba ještě nepředepsané tomuto kolísání předejít a krýti daň z výtěžku toho hospodářského období, na které připadá a v něm ji také jako odčitatelné vydání s provozem spojené uplatnit.

Podmínky odčitatelnosti daňových rezerv.

Pouze poplatníkům vedoucím obchodní knihy jest dána možnost výpočtem daňové rezervy a jejím včasným zaplacením přizpůsobiti zdanění hospodářským výsledkům běžného roku.

K tomu nutno připomenouti, že sebepečlivějším výpočtem daňové rezervy nelze ji stanoviti ve správném poměru k výši zisku, neboť stanovení daňové základny přísluší vyměřujícímu úřadu, závisí od řešení otázek pre-judiciálních a mnohdy teprve po letech dochází definitivního řešení.

Jest tedy výpočet a vykázání daňové rezervy velmi obtížné a její přesný výpočet prakticky nemožný. Musí se tedy prakse uchýlit k tomu, že daňovou rezervu stanoví vyšší, aby dostatečně zajišťovala i neočekávané

zvýšení daňové základny a z toho plynoucí zvýšení daně, což zase vede k zdaňování rezervy, pokud není přiměřená dani skutečně vyměřené.

Ustanovení čl. 5, odst. 4 vl. nař. 260/44 Sb. přinášelo v tomto směru arčitou úlevu, neboť uznávalo za provozní náklad vedle splatných daní (tedy povinnosti předepsané i nepředepsané) také daně dosud nesplacené pokud

- a) byly za běžný nebo některý dřívější hospodářský rok,
- b) byly přiměřené daňové povinnosti v budoucnu splatné,
- c) byly zapraveny do 40 dnů po konci hospodářského období.

Podle tohoto ustanovení nebylo nutné vykazovati daňovou rezervu v bilanci a plnou odčitelnost mohl uplatňovati i poplatník, který nevedl obchodní knihy. Pouze 45denní lhůta splatnosti do 14. února byla zkrácena na 40 dní.

Stav podle dekr. 99/45 za berní leta 1943, 1944 a 1945.

Při dodatečným úpravách se zpětnou platností za léta již uplynulá, jak se ujaly v posledních letech, pamatovala také finanční správa na přechodnou úpravu lhůty k placení daňových rezerv.

Podle výnosu min. financí z 5. listopadu 1945 č. 51.000/45-V/1 bylo upuštěno od některých formálních podmínek odčitelnosti, jež byla připuštěna i když rezerva nebyla vyjádřena v bilanci a lhůta k zaplacení daňové rezervy za berní leta 1943, 1944 a 1945 byla prodloužena do 31. prosince 1945 s tou podmínkou, že poplatník požádá za odčitelnost rezervy a předloží její výpočet.

Zdá se, že toto přechodné řešení, i když proti zákonné úpravě vykazuje zmenšení formálnosti, přece zůstává za jednoduchou a stejně účinnou úpravou podle vl. nař. 260/44 Sb.

Rozdíl zdanění u poplatníků vedoucí obchodní knihy a jiných.

Podle zákona i podle citované přechodné úpravy za berní leta 1943, 1944 a 1945 jest činěn rozdíl mezi poplatníky vedoucími knihy podle obchodního zákona a jinými, kterýžto rozdíl, jak uvedeno výše, vede dokonce i k vyššímu zdanění, vzato relativně, i k nestejnomyěrnosti zdanění vzato absolutně. Poplatníci bez knih podle obchodního zákona nemají možnosti zdanění běžného roku přizpůsobiti svému výtěžku skutečnému a docíliti stejnoměrného zdanění i při nestejnomyěrných výtěžcích. Stěží by bylo hledati důvod, podle něhož jedni mohou docíliti zdanění 28,57% (podle našeho příkladu) a druzí musili se někdy spokojiti se zdaněním 40%, kterážto difference se ještě zvětšuje u daně důchodové.

Vzhledem k dodatečnému zdaňování za tři roky nazpět doléhá na takové poplatníky nevedoucí obchodní knihy taková rozdílnost tím více. I za předpokladu, že také oni v minulých letech platili běžné daně podle provisorní povinnosti, přece jsou připravováni o možnost včasným zaplacením daně dosíci její odčitelnosti a spravedlivého snížení sazby 40% na 28,57% (podle zvoleného příkladu).

Připomenuto bylo, že se to týká většiny poplatníků, poněvadž, jak výše uvedeno, redukce, která částečně vyrovnává otázku odčitelnosti počíná účinkovati teprve od částky asi 500.000 Kčs hrubého zdanitelného výtěžku.

Není důvodu, proč by výhody výnosu min. fin. 51.000/45-V/1 nebyly rozšířeny na všechny poplatníky s poskytnutím přiměřené lhůty, na př. do 31. ledna nebo 14. února 1946. Nebezpečí, že by bez obchodních knih byla vyloučena kontrola, zda poplatník takto zaplacené daně neuplatňuje jako srážku dvakrát, jest vyloučeno tím, že poplatník jest povinen předložit výpočet rezervy a tedy také její úhrady. Výpočet zajisté zůstane ve spisech vyměřovacích, usnadňuje kontrolu v příštích letech, zda některé částky nejsou uplatňovány jako srážka dvakrát. Kromě toho lze se domnívati, že takové dvojí uplatňování by znamenalo daňový delikt, který zajisté nelze od poplatníků očekávati anebo beztrestně přejít. Ministr financí má k tomu dostatečné zmocnění v čl. 14 dekretu č. 99/45 Sb.

Princip odčitelnosti a princip redukce.

Odčitelnost zvláštní daně výdělkové byla odstraněna čl. 4 dekr. 97/45 Sb. a zůstává tedy až na malé výjimky jen u všeobecné daně výdělkové. Jiné daně nebývají odčitelné od svého základu. Pouze odčitelnost obecních dávek od základu činžovní daně, jejíž základ jest opět základem pro obecní dávky, přináší podobné problémy.

Všeobecná daň výdělková jest druhou velkou osobní daní a její vývoj není dosud skončen. Nejmladší její instituce, redukce, naposled ve znění čl. 4, odst. 7 dekr. 99/45 Sb. vykazuje charakter kasuistiky. Ve vysokých daňových stupních redukce nahraňuje odčitelnost, alespoň částečně. Poněvadž ale redukováná daň není prohlášena za neodčitelnou, dovoluje poplatníkovi, aby takto někdy až na 70% redukovanou daň výdělkovou tedy 28%ní daň výnosovou uplatnil jako srážku v roce zaplacení. Tím se sazba daně z hrubého daňového výtěžku dále snižuje. Míra snížení záleží na více okolnostech a jest těžké ji početně zachytit. To je důsledek, který zákonodárce jistě nezamýšlel.

Zdá se, že podle úmyslu zákonodávce jest účelem redukce zabrániti zdanění blízkému konfiskaci. V zákonodárství jest zřejma tendence zaručiti poplatníkovi určitý podíl na jeho hospodářském výtěžku tam, kde z různých důvodů jest vysoká sazba, nebo kde se setkávají vysoké sazby různých daní či přírůžek, tedy tendence zdanění vysloviti tím, co poplatníkovi má zbýti. U zvláštní daně výdělkové to jest 40%, u všeobecné s důchodovou to jest 30%. Německé předpisy o odvodu zisku za rok 1943 tento podíl upravovaly ještě vzhledem k rentabilitě a obratu podniku. Tato tendence redukce se nesrovnává plně se zásadou odčitelnosti daně. U zvláštní daně výdělkové byl princip redukce zaveden již šem 32, odst. 1 zák. č. 329/1921 Sb. a byl na konec nahrazen principem neodčitelnosti daně podle již cit. čl. 4 dekr. 97/45 Sb. U všeobecné daně výdělkové byl princip odčitelnosti ponechán a přináší problémy, s nimiž se tento článek alespoň částečně pokusil vyrovnati.