

Secce V. (Právo finanční.)

MZK-UK Brno

Otázka I.

Práce 1. → 2



\*2619873179\*

## Jednotná kodifikace právních norem o finančním hospodářství státu.

Napsal Jan Čaha, profesor právních věd na české technice v Brně.

### Úvod.

Úkol této studie: Pokus, zda a pokud poznatky finančně-vědecké lze realizovati právními normami. — Poměr hlediska finanční vědy (politiky) ke hledisku finančního práva. — Úkol finančního právníka. — Obsah kodifikace: Právní normy o řádných příjmech státu, o úvěrovém hospodářství státním a o hospodaření (rozpočet, správa, kontrola, organisace). — Říšsko-německé právní normy: Reichsschuldenordnung, Reichsabgabenordnung a Deutsche Reichshaushaltsordnung.

Jde o kodifikaci právních norem, tedy o studii finančně-právní a nikoli o studii finančně-vědeckou nebo finančně-politickou. Není úkolem této studie měniti nebo upravovati finanční systém československé republiky po stránce finančně-politické; chceme se pokusiti o to, zda a pokud jednotlivé složky finančního hospodářství státu dají se uvésti v jednotný systém po stránce právní, t. j. zda a pokud tyto složky lze vyjádřiti systémem právních norem.

Podkladem pro tento systém nemůže po našem soudu býti nic jiného než systém, který nám podává sama finanční věda. Finanční věda jest systémem poznatků o finančním hospodářství státu a jiných veřejných korporací; myslíme, že tento systém jest nejpřirozenějším východiskem i pro naši studii; také nejjednodušším. Chceme tedy, krátce řečeno, pokusiti se zkoumati, pokud poznatky finančně-vědecké lze realizovati právními normami. Budiž nám tudíž především dovoleno srovnati hlediska finanční vědy a finančního práva: učiníme tak pouze v hrubých rysech<sup>1)</sup>.

<sup>1)</sup> Blíže: Čaha: Finanční věda a finanční právo, Brno 1921.



Finanční věda vychází od pojmu finančního hospodářství státu a jiných veřejných korporací<sup>2)</sup> a rozumí finančním hospodářstvím státu atd. hospodářskou činnost těchto celků, kterou si tyto sjednávají hmotné statky (peníze) k úhradě nákladů na své úkoly. Finanční věda jedná o finančním hospodářství státu vůbec: její nauky jsou tudíž rázu všeobecného a mají sloužiti pouze jako vodítko pro finančního politika, jenž by v jistém konkrétním státu chtěl sáhnouti k jistým hmotným statkům jako ku prostředkům na úhradu výloh tohoto státu.

Finanční věda nás především učí, na které hmotné statky a kdy lze sáhnouti na úhradu potřeb státu, a to jak potřeb řádných, tak i potřeb vznikajících v případech mimořádných (správní reformy, stavby průplavů, investice komunikační atd.): výtěžky z vlastních soukromoprávních podniků, dávky, státní úvěr. Finanční věda uvádí dále, jak dlužno se statky nabytými k úhradě státních potřeb hospodařiti, t. j. jak docíliti toho, aby byl zachován pravidelný postup ve finančním hospodářství státu a aby nebyla porušována finanční rovnováha (rozpočet a správa). Pokud pak se týče stanovení hmotných statků, jež mají sloužiti na úhradu řádných potřeb a jež nejsou plodem soukromohospodářských podniků státu, učí finanční věda, že dlužno tu zachovávat jistých zásad. Zásady tyto však nejsou normami, jež by stanovily nějakou právní povinnost; jsou opět pouze všeobecnými pokyny pro finančního politika.

Uzná-li finanční politik jistý statek nebo děj za vhodný k tomu, aby ho bylo použito jako trvalého pramene příjmu pro jistý konkrétní stát, hledíc k hospodářským a sociálním poměrům tohoto státu, tu teprve dlužno v jisté formě tuto volbu uskutečniti; tak jest tomu i pokud se týče získávání příjmů na úhradu potřeb mimořádných i pokud se týče vlastního hospodaření s nabytými statky. To lze učiniti pouze tím, že se stanoví jisté povinnosti. Řádné finanční hospodářství státní vyžaduje tedy stanovení různých povinností, jichž třeba plniti, aby právě bylo dosaženo hospodaření řádného; stanovití takové povinnosti lze pouze normami právními. Souhrnem právních norem pak jistého státu o finančním hospodářství tohoto státu jest finanční právo; toto realizuje tedy zásady, pokyny, poučení a rady finanční vědy pro jistý stát právními normami.

<sup>2)</sup> V následujícím budeme mluvití vždy jen o státu.

Ukolem finančního právníka tedy jest objekt finančním politikem volený — přihlížíme-li především k řádným příjmům, jež nejsou plody ze soukromohospodářských podniků státu — za zdroj státních příjmů vymeziti skutečnostmi a zachytiti ho tak, pokud finanční politik chce, aby byl pramenem státních příjmů. Skutečnostmi musí rovněž býti přesně vymezen subjekt daně. Dále jest finančnímu právníku normativně stanovití veškeré řízení, jež má vésti k hospodářskému efektu chtěnému finančním politikem. Jest mu tedy stanovití pravidla o tom, jak zjistiti subjekt a objekt daně a zajistiti, že státu se dostane dávky v plné a spravedlivé míře dle všeobecných zásad finančně-vědeckých. Toho může finanční právník docíliti pouze stanovením různých povinností, jichž řádné plnění vede právě k tomu, aby stát dosáhl kžýženého hospodářského efektu. Mezi tyto povinnosti nespadá pouze povinnost platiti dávku. Tato povinnost jest ovšem hospodářsky nejdůležitější; s ní však souvisí celá řada jiných povinností, bez nichž by povinnost platiti dávku mohla býti jen neúplně plněna. Se stanoviska juristického jsou však povinnosti této druhé skupiny s povinností platiti dávku úplně rovnocenné. Mezi povinnostmi, jež finančnímu právníku dlužno stanovití vedle povinností platiti dávku, jsou jisté povinnosti samého subjektu daňového a různých jiných osob, pomocí nichž finanční správa může přesně zjistiti osobu, jež má daň platiti a rozsah platební povinnosti této osoby. Povinnosti tyto jsou velmi rozmanité. Jsou to zvláště takové povinnosti, dle nichž subjekt daně sám, případně i jiné osoby musí finanční správě přispívati různými údaji ke zjištění podkladů daňového, na př. různá oznámení a přiznání, jimiž finanční správě zjištění podkladu pro vyměření dávky může býti usnadněno.

Ráz každé jednotlivé dávky bude ovšem začasť vyžadovati zvláštních ustanovení, které musí upraviti speciální norma o příslušné dávce. Přes to však není vyloučeno, aby mohly býti stanoveny různé povinnosti, jež vyžaduje každá dávka bez rozdílu druhu; jest tedy možno stanovití různé právní normy o dávce jako plnění vůbec. Podobně lze stanovití všeobecná právní pravidla, týkající se státního úvěru, jakožto i všeobecná pravidla o vedení a kontrole státního hospodářství. Jest dále samozřejmo, že stát má zapotřebí k tomu, aby všechny příslušné povinnosti byly řádně plněny, aparátu správního; dlužno tudíž také stanovití

organizaci činitelů státního hospodářství a kompetenci příslušných orgánů.

Jednotná kodifikace právních norem o finančním hospodářství státu by měla tudíž obsahovat právní normy o řádných příjmech státu (zejména tedy normy o dávkách jako plnění vůbec bez ohledu na speciální ráz jednotlivých dávek), dále normy o úvěrovém hospodářství státu a normy o vlastním hospodaření (rozpočet, správa, kontrola a organizace příslušných činitelů).

Tvorba takovéto jednotné kodifikace jest ovšem úkolem ohromným a bude vyžadovat spolupráci mnoha odborníků theoretických i praktických. Proto také není a nemůže být úkolem této studie podati celý podrobný systém; chceme tímto poskytnouti pouhý příspěvek, jenž má na mysli stručný přehled otázek, které asi by mohly být předmětem úvah toho, kdo by se chtěl věnovati velikému úkolu vybudování takové jednotné kodifikace: chceme pouze usnadniti obtížný úkol příštích budovatelů jednotné kodifikace. Při tom pak podotýkáme, že blíže přehlédnutí chceme zejména ku prvním dvěma skupinám.

Nežli přejdeme ke specifikaci jednotlivých uvedených oddílů, dlužno poznamenati, že v Německu došlo již k samostatným zákonům, pokud se týče říšských dávek, úvěru říše a hospodaření říše. Byly vydány zákony: Reichsschuldenordnung ze dne 19. března 1900 s dodatkem z r. 1906, dále Reichsabgabenordnung ze dne 13. prosince 1919 a konečně Deutsche Reichshaushaltsordnung ze dne 31. prosince 1922<sup>3)</sup>.

Jak patrně, bylo by zcela dobře možno spojit tyto samostatné jednotlivé zákony v jednotnou kodifikaci o finančním hospodářství státu vůbec.

V úvodním paragrafu kodifikace celkové by bylo nutno poukázati na to, co jest předmětem jejím, t. j. „že předmětem kodifikace jsou normy o řádných i mimořádných příjmech státu, jakož i o hospodaření s nimi“.

Po tomto úvodě přicházíme ke stati o jednotlivých složkách finančního hospodářství státního: podáváme ovšem pouze přehledný obraz, a to v tom pořadí, jak by po našem soudu měla být kodifikace rozčleněna.

<sup>3)</sup> V následujícím budeme označovati: Reichsschuldenordnung — RSchO, Reichsabgabenordnung — RAO, Reichshaushaltsordnung — RHO.

## KAPITOLA I.

### Právní normy o řádných příjmech státu.

#### A. Úvodní ustanovení.

Příjmy ze soukromohospodářských podniků. — Příjmy z monopolů. — Dávky: Nynější právní normy československé, platné pro více druhů dávek. — Společné prvky všem dávkám bez rozdílu druhu, jež mohou být základem jednotné kodifikace právních norem o dávkách. — Zvláštní otázky, na něž třeba vzíti zřetel v úvodních ustanoveních o dávkách: subsidiární platnost jednotné kodifikace v poměru k zákonům o jednotlivých dávkách; analogie s ostatními právními normami čs. právního řádu; vyloučení řádných soudů z rozhodování o dávkách; terminologie v kodifikaci; na které dávky by se měla jednotná kodifikace vztahovati.

Řádné příjmy státu dle finanční vědy se skládají z příjmů ze soukromohospodářských podniků, pak z monopolů a dávek.

Řádné příjmy ze soukromohospodářských podniků podléhají zajisté oněm právním předpisům, jimž jsou podrobeny podniky stejného nebo podobného druhu i jiných subjektů než je stát. Pokud se týče republiky československé, lze poukázati na zák. ze dne 18. prosince 1922, č. 404 Sb. z. a n., o úpravě hospodaření ve státních závodech, ústavech a zařízeních, jež převahou nemají plniti úkoly správní, s prováděcím nařízením ze dne 25. září 1924, č. 206 Sb. z. a n. Poněvadž pak není vyloučeno, že takovéto speciální předpisy budou se z důvodů účelostních měniti a přizpůsobovati vůbec daným poměrům, stačilo by, kdyby v kodifikaci bylo pouze dovoláno předpisů zvláštních, platných pro tyto podniky.

Stejně při monopolech. Monopoly týkají se speciálních předmětů (tabáku, soli, střelného prachu). Není ovšem vyloučeno, že monopolní předměty mohou být restringovány anebo i rozmnoženy (líh, zapalovač atd.). Vzhledem k rázu jednotlivých těchto předmětů jest pro každý jednotlivý monopol zapotřebí zvláštních a ovšem i odlišných předpisů; proto by i, pokud se týče monopolů státních, stačil v kodifikaci poukaz na tyto zvláštní předpisy.

Jinak jest tomu při dávkách.

Finančně-vědeckým pojítkem jest hospodářská síla jednotlivcov a soulad zatížení jednotlivých hospodářství osobitých dle

zásad všeobecnosti a stejnoměrnosti, jakož i soulad mezi potřebami státu a potřebami jednotlivých hospodářství. Juristickým pojítkem není však hospodářský nebo sociální vztah dávek, nýbrž pojem formální povinnosti stanovené právní normou. Roztřídění dávek postrádá tedy s hlediska juristického vnitřní materiální spojitosti; tato vnitřní materiální spojitost není však vyloučena u prvků berní povinnosti vůbec. Není nemyslitelná právní norma, obsahující ustanovení o prvcích, které jsou společny všem druhům dávek. Již dle nynějšího platného právního stavu máme v československé republice některé zákony, obsahující společná ustanovení pro celé skupiny daňové: trestní řízení pro osobní daně přímé a jiná společná ustanovení, týkající se všech daní této skupiny (V.—VI. část zákona ze dne 25. října 1896, ř. z. č. 220); vybírání úroků z prodlení a poskytnutí úroků náhradních, jakož i stanovení platebních termínů pro daně přímé podle zákona ze dne 16. března 1921, č. 116 Sb. z. a n.; normy téhož zákona o úrocích z prodlení a náhradních úrocích, pokud se týče poplatků přímo placených, daně z převodu statků a pracovních výkonů a daně přepychové; opravné prostředky podle zákona ze dne 19. března 1876, ř. z. č. 28, platného pro všechny dávky vůbec; promlčení různých dávek podle zákona ze dne 18. března 1878, ř. z. č. 31; konečně sluší uvést duchodkový trestní zákon ze dne 11. července 1835, jenž se vztahuje na potravní daně, cla, monopoly, poplatky a j. Konečně sluší ještě poukázat na předpisy o exekuci dávek.

Řekli jsme, že s hlediska juristického není vyloučena vnitřní materiální spojitost u prvků berní povinnosti vůbec; rozumíme tím to, co jest společným všem dávkám bez ohledu na jejich speciální druh, tedy: pojem dávky, vznik daňové (berní) povinnosti, placení dávky, sečkaní a uvěření dávky, následky prodlení, následky neplacení, solidarita, ručení, vrácení dávky, sleva, prominutí dávky, promlčení a pod. A právě tyto prvky jsou to, na nichž lze vybudovati jednotnou normu právní, týkající se dávky vůbec, tedy bez ohledu na speciální druh dávky (jde-li ovšem o celkovou kodifikaci finančního hospodářství státu, musí k tomu ještě přistoupiti normy, jež se obyčejně přičítají právu ústavnímu a správnímu, jako jest rozpočet, úprava státního úvěru, správa stát. hospodářství a jeho kontrola, organizace finančních úřadů).

Dříve než v kodifikaci by se došlo k vlastnímu právnímu po-

měru dle norem finančně-právních, pokud se týče dávek, bylo by v úvodních ustanoveních normovati některé otázky rázu všeobecného.

V prvé řadě by bylo nutným, aby v těchto ustanoveních byl výslovně stanoven poměr právních norem jednotné kodifikace k právním normám o jednotlivých dávkách v tom smyslu, že ustanovení jednotné kodifikace platí potud, pokud jednotlivé zákony nestanoví jinak (tedy subsidiární platnost jednotné kodifikace). Máme zde ovšem na mysli zákony, které by byly vydány po publikaci jednotné kodifikace a jež by zajisté měly stanoviti speciální ustanovení jenom potud, pokud by toho vyžadoval zvláštní ráz dotyčné dávky.

Dále by zde bylo řešiti otázku, zda při interpretaci kodifikace, po případě finančně-právních norem vůbec jest přípustná analogie mezi těmito normami a normami tak zvaného práva soukromého. Přivrženci jednotnosti právního řádu odpovědí na tuto otázku kladně, poněvadž není důvodu, aby při mezerách nebo interpretaci norem finančně-právních, jakožto části právního řádu státu, nemohlo býti použito ustanovení jiné části téhož právního řádu. Přivrženci dualismu právního však rozhodně negují tuto analogii pravice, že norem platných pro právo soukromé nelze užití pro interpretaci norem finančně-právních<sup>4)</sup>. Pokud se týče poměrů čsl., poukazujeme k tomu, že jak nynější praxe, tak i judikatura tuto analogii připouští; nelze ani jinak, třebaže § 1 obč. zák. praví, že občanským právem, na něž se vztahuje občanský zákoník, jest souhrn zákonů, jimiž se určují soukromá práva a povinnosti obyvatelů státu mezi sebou. Není zde ovšem místo, kde bychom řešili spor mezi teorií o jednotnosti právního řádu a právním dualismem; jest však jisto, že i nynější normy finančně-právní operují řadou právních pojmů, jichž samy nedefinují, na př. smlouvy (paušalování dávky, dohoda o ocenění předmětů za účelem vyměření poplatků z převodů majetkových); dále pak pojmy jako jsou právnické osoby, příbuzenstvo, držba, vlastnictví, spoluvlastnictví, zástavní právo, hypotekární zajištění, solidarita, neujatá pozůstalost atd.; mohli bychom jich vyjmenovati celou řadu<sup>5)</sup>. Kdybychom dali za pravdu přivržencům dualismu právního, pak by bylo nutno, aby normy finančního práva tyto

<sup>4)</sup> Myrbach: Grundriss des österr. Finanzrechts, 2. vydání, § 5.

<sup>5)</sup> Čaha: Finanční věda a finanční právo, § 14.

jednotlivé pojmy definovaly samy; důvod obsahové identity právních pojmů v oboru celého právního řádu by toho však nemohl připustiti. Aby tedy pro interpretaci kodifikace, po případě finančně-právních norem vůbec možné spory v budoucnosti byly odstraněny, doporučovalo by se v kodifikaci výslovně tuto analogii připustiti, a pouze tam, kde by takovou analogii zákonodárce chtěl vyloučiti, toto výslovně uvést při příslušných ustanoveních. Ostatně lze říci, že finanční právo se obsahově od jiných norem veřejnoprávních liší zrovna tak, ba mnohdy ještě více (poplatky z právních jednání) než od norem tak zvaného práva soukromého. Doporučovalo by se tedy již z důvodů legislativní techniky stanoviti v kodifikaci přípustnost analogie se všemi ostatními normami právního řádu československého, pokud toho kodifikace při jednotlivých ustanoveních výslovně nevyklučuje.

RAO nestanoví výslovně všeobecnou přípustnost takové analogie a má při některých jednotlivých ustanoveních samých pouze doložku, že tato ustanovení sluší vykládati dle předpisů občanského práva, na př. § 93 o ručení společníků a členů spolků nebo družstev nebo § 100 o (smluvním) rukojemství za daňový dluh. Pokud se týče poměru RAO k občanskému právu, praví RAO v § 5 toto: „Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die getroffenen Massnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“ Jde tu tedy o berní morálku. Soudíce dle dalších ustanovení tohoto paragrafu, myslíme, že toto ustanovení jest příliš všeobecným a širokým, a že jak praxi, tak i judikatuře by mohlo způsobiti značné obtíže<sup>6)</sup>.

V kodifikaci nebude snad třeba zmiňovati se o tom, jak to podle nynějšího právního stavu mnohé finančně-právní normy činí (§ 6 popl. zák., § 10 zák. o dani z lihu a j.), že o věcech daňových nerozhodují řádné soudy, poněvadž jest samozřejmo, že nemohou o věcech spadajících do oboru finanční

<sup>6)</sup> Becker: Die Reichsabgabenordnung, poznámky ku § 5, č. 2 a literatura tam uvedená, 3. vyd., Berlín 1924; Buck-Lucas: Handausgabe der Reichsabgabenordnung, poznámky ku § 5, 2. vyd., Berlín 1920.

správy rozhodovati řádné soudy, budou-li v kodifikaci stanoveny orgány finanční správy k tomu kompetentní.

Dále chceme poukázati k tomu, že by se nedoporučovalo v juristické kodifikaci používati terminologie finančně-vědecké. Tak na př. mluví RAO v § 194 o „Verkehrssteuern“. Vždyť není mnohdy shody ani mezi theoretiky finančně-vědeckými o terminu pro druh nějakých dávek. Finanční věda rozeznává různé skupiny dávek: výnosové, majetkové, spotřební, obchodové; dále přímé a nepřímé, kteréžto rozdělení jest systematickému třídění daní nejobyčejnější. Bylo by lépe v juristické kodifikaci — aby právě při interpretaci se předešlo možným rozporům — jde-li o jistý druh dávek, pojem ten opsati, tak na př. bylo by, kdyby šlo o to, co se má považovati za hodnotu (cenu) při daních majetkových, lépe říci: Pokud zvláštní zákony stanoví, že daň se platí ze jmění nebo jeho převodu a pod., jest za cenu (hodnotu) jmění považovati... Ani pojmenování jednotlivých daní dle speciálních zákonů nenáleží do kodifikace; tato má jednati o „dávce“ vůbec. RAO mluví v § 105 o clu a spotřebních dávkách; tento paragraf se týká uvěření daně. Netřeba zajisté uváděti v kodifikaci speciálních daní, při níž jest uvěření daně připuštěno jednotlivými zákony; v kodifikaci by stačilo říci: Pokud jednotlivé zákony připouštějí uvěření daně, znamená to... V theorii se zařadují mnohdy také i tak zvané daně obchodové mezi daně spotřební. U nás jsou daně obchodové po většině uvedeny v poplatkovém zákoně z r. 1850, takže se čítají vlastně podle našeho právního řádu mezi poplatky (Gebühren); tak poplatky z převodu statků nemovitých a movitých, nebo poplatky z právních jednání jiných atd. Poplatky z obohacení byly teprve novelou z r. 1921 poznačeny jako „daně“ (daň dědická a daň z darování). K daním obchodovým řadí se zajisté v první řadě daň z obratu statků a výkonů pracovních a daň přepychová. Náš zákon ze dne 11. prosince 1919, č. 658 Sb. z. a n., praví v § 47, že lze užití obdobně ustanovení poplatkových pravidel, pokud řečený zákon nestanoví ničeho jiného, kdežto zákon ze dne 12. srpna 1921, č. 321, praví, že lze v těchto případech užití obdobně předpisů o daních osobních (tedy přímých). V rozdělení na daně přímé a nepřímé není ani v theorii finančně-vědecké shody<sup>7)</sup>.

<sup>7)</sup> Čaha: Finanční věda a finanční právo, § 6.

Nejrozšířenější theorie praví, že přímými daněmi jsou ony, které se vybírají bezprostředně (přímo) u toho, kdo je dle úmyslu zákonodávce vskutku má nésti, t. j. u toho, jehož jmění má dávkou býti postiženo. Ten, kdo daň formálně platí, a ten, kdo jí materiálně nese, jsou dle této theorie při daních přímých stejné osoby. Nepřímé daně jsou naproti tomu ty, které se vybírají u jiné osoby než u té, která jimi má býti postižena; při tom se předpokládá, že prvá přesune daň na druhou. Při nepřímých daních jsou tedy ten, kdo daň formálně platí, a ten, kdo jest jí materiálně postižen, dvě různé osoby: prvý daň platí a přesune ji na druhého, jenž jí definitivně nese ze svého jmění. Daně nepřímé se tedy ukládají nepřímě tím, že daň již zaplacenou jistou osobou definitivně destinátar, tedy jiná osoba, zaplatí tím, že se daň na něho přesune. Pro rozdělení daní na přímé a nepřímé jest tedy dělítkem přímý nebo nepřímý způsob ukládání, resp. vybírání daní. Toto nepřímé ukládání předpokládá však jistý hospodářský jev, t. j. přesunutí daně. Naše zákony označují některé daně slovem „spotřební“ anebo „konsumní“ dávky. Tím se má snad říci, že zákonodárce nemá ničeho proti tomu, aby ten, kdo daň formálně platí, ji přesunul na konsumenta. Než i kdyby slovem „spotřební“ dávka chtěl zákonodárce naznačiti, že řadí jmenované daně mezi daně nepřímé (cís. nař. ze dne 17. července 1899, ř. z. č. 120 nazývá tyto daně [cukr, líh a jiné] dávkami nepřímými), nestačilo by to; zákon by musil sám přesně stanovit taková zařízení, která nutně k přesunutí vedou tak, aby v poslední řadě daní skutečně byl postižen konsument. Naproti tomu mluví naše zákony také o přímých daních osobních. Zde by tedy zákon, užívaje této terminologie, měl stanovit takové skutečnosti, jež přesunutí daně vylučují a jež působí, že ten, kdo daň platí, opravdu jí také nese. Takové ustanovení má však zákon o přímých daních osobních z r. 1896 pouze při dani z příjmu, a to ještě jenom pokud se týče daně z důchodů služebních (§ 238); ničeho podobného nestanoví však zákon při daních výdělkových, ač tyto zpravidla se přesunují na konsumenty mezi produkčními výlohami jako část prodejní ceny. Podobně se přesunuje domovní daň činžovní v nájemném na nájemce a přece označuje náš rozpočet státní tuto daň jako přímou.

Dle našich pozitivních zákonů máme tedy daně přímé, které se v hospodářském životě dají přesunouti a také přesu-

ňují na jiné osoby, ač dle úmyslu zákonodávce mají stíhati ty, u nichž se vybírají; naopak znají naše pozitivní zákony daně, jež se vybírají od jistých osob v předpokladu, že tyto je přesunou na jiné osoby, aniž však zákon stanoví skutečnosti, s jejichž existencí toto přesunutí jest nutně dáno. Z toho vidíme, že rozdělení daní na přímé a nepřímé dle toho, kdo dle úmyslu zákonodávce má jimi býti stíhán, nemají pro juristické hledisko významu, pokud právní normou nebudou stanoveny takové skutečnosti, s jejichž existencí jest spojena berní povinnost toho, kdo má dle úmyslu zákonodávce býti daní skutečně postižen. Než ani s hlediska finančně-vědeckého není přesunutí daně přesným kritériem pro rozdělení daní, jak i sami teoretikové finančně-vědečtí uznávají<sup>8)</sup>.

Dle našich státních rozpočtů rozdělují se státní dávky obyčejně na daně přímé, cla, daně spotřební a poplatky. Rozpočty užívají výrazu daně přímé, avšak neuvádějí protikladu těchto, totiž slova „nepřímé daně“, třebaže cís. nař. ze dne 17. července 1899, ř. z. č. 120, nese název „o změně zákonů, týkajících se „nepřímých“ dávek spojených s průmyslovou produkcí“. Jiné finančně-právní normy československé užívají výslovně výrazů „přímé“ daně. Tak jest tomu v zákoně o promlčení ze dne 18. března 1878, ř. z. č. 31, pak v zákoně o úrocích náhradních a úrocích z prodlení ze dne 16. března 1921, č. 116 Sb. z. a n. Tím ovšem nabývá rozdělení daní v přímé a nepřímé juristického významu: měly by tudíž, používají-li zákony těchto skupinových názvů, býti pojmy „přímé daně“, „nepřímé daně“, „spotřební daně“ atd. juristicky přesně vymezeny. Poněvadž však, jak z hořejšího vyplývá, toto rozdělení předpokládá hospodářský jev (přesunutí daně), jenž se juristicky stěží dá zachytiti, bylo by lépe v jednotné kodifikaci, jednající o dávkě vůbec, těmto výrazům se vyhnouti. Doporučovalo by se snad rozdělovati: dávky, jichž výše se úředními orgány zjišťuje a osobě dávkou povinné oznamuje předpisem (sem by pak náležely nejenom dávky přímé v nynějším smyslu, nýbrž i poplatky stupnicové a spotřební dávky, cla atd., jež v trestních případech se předpisují) a dávky, jež se platí bez zvláštního předpisu.

<sup>8)</sup> Bráf: Finanční věda, str. 133; Heckel: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, I., str. 178; Wagner: Finanzwissenschaft, druhý díl (II. vydání), § 150 a j.

Přicházíme nyní k otázce, na které dávky tato jednotná kodifikace by se měla vztahovati.

Finanční věda rozděluje státní dávky v poplatky a daně. Poplatky jsou dle finanční vědy speciální úplatou za určitou činnost veřejných orgánů. Theorie finanční vědy řadila sem dříve též poplatky placené z jistých právních jednání soukromohospodářského poměru, jako jsou: převody statků nemovitých, jakož i rozličných statků movitých (půjčky, kvitance, účty, směnky, šeky, nákladní listy atd.), pak převody pozůstalostní a j. Poněvadž však zde není žádného zvláštního výkonu veřejných orgánů, učinila novější theorie finanční vědy z těchto „poplatků“ tak zv. daně obchodové (oběhové).

Zkoumáme-li normy našeho finančního práva o poplatcích, vidíme, že dle těchto norem jsou „předmětem“ poplatků právní jednání mezi živými, převody statků z důvodu úmrtí, pak spisy pomocné, jako jsou vysvědčení, obchodní knihy, a dále podání stran, úřední jednání a vyhotovení (tedy také zvláště soudní úkony); naše finanční právo o „poplatcích“ zahrnuje tedy do poplatků i shora zmíněné daně obchodové. Poplatkový zákon nedefinuje poplatků; mluví pouze o předmětech, jež podléhají poplatku. Tu však sluší uvést, že finančně-vědecká definice poplatku jako zvláštního příspěvku k náhradě nákladů oněch veřejných zařízení, jichž výkony byly vyvolány, s našimi předpisy poplatkovými nikterak nesouhlasí. Tak podléhají podání stran dávce vůči státu i tehdy, když i jiné veřejné než státní orgány jsou uvedeny v činnost, aniž by byla poskytnuta státem tělesu, jehož orgány byly uvedeny v činnost, nějaká náhrada. Poplatek se platí z právních jednání i tam, kde nějaká úřední činnost vůbec nebyla vyvolána; to jsou právě případy obchodových daní. Dále dlužno uvést, že se platí poplatky i z činnosti mimostátních orgánů, jako za rozsudky rozhodčích soudů, za ověření notářská, za výpisy z matrik, ba i za vysvědčení, vystavená soukromými osobami; zde se platí poplatek státu, ačkoliv z činnosti té mu nevznikají žádné náklady. Z toho vidno, že ustanovení norem našeho poplatkového práva se nikterak nekryjí s definicí finančně-vědeckou. Poplatkové právní normy stanoví pouze a výlučně právní povinnost, odváděti státu dávku a jiné povinnosti spojené s plněním této povinnosti, nastanou-li skutečnosti poznačené v uvedených předpisech pod pojmy „předmětů“ poplatku. Úřední ona

činnost neb ono jednání tvoří skutečnost, na niž upíná zákon právní povinnost zapraviti státu jistý poplatek a jiné právní povinnosti s touto povinností spojené, což dle stanoviska juristického znamená: Byla-li ta či ona činnost státního nebo jiného orgánu vyvolána, a nebo bylo to nebo ono právní jednání uzavřeno, anebo nastalo-li úmrtí některého člověka, jest bezprostředně a současně s těmito skutečnostmi dána povinnost platiti státu jistou dávku a jiné povinnosti s touto povinností spojené. S hlediska juristického jsou tedy poplatky dávkou, která se odvádí státu, když nastanou jisté skutečnosti.

Kromě zmíněných „poplatků“ znají naše právní předpisy ještě jiné „poplatky“, které jsou placeny za zvláštní úřední výkon, jako jsou poplatky puncovní, cejchovní, taxy kotlové, poplatky poštovní, telegrafní, telefonní, mincovní atd. Tyto poplatky se realisují obyčejně při výkonu úředním samém, t. j. úřední výkon se bez zaplacení těchto poplatků neprovede; o takovýchto poplatcích platí speciální předpisy<sup>9)</sup>.

Daň jest dle nauky finančně-vědecké všeobecným příspěvkem na úhradu povšechných nákladů státních atd. bez ohledu na nějakou určitou činnost veřejných orgánů. Mezi poplatkem a daní jest tedy dle finanční vědy podstatný rozdíl. Oba druhy jsou sice příjmy, jimiž se zapravují náklady veřejného hospodářství, poplatek však má pýti úplatou za určitou činnost jistých veřejných zařízení a tím úhradou nákladů těchto zařízení, kdežto daň nemá na mysli žádné určité činnosti určitých orgánů, nýbrž jest náhradou nákladů, spojených s činností veřejných zařízení vůbec.

Přihlédneme-li k normám československého finančního práva, vidíme, že ani daň ve smyslu finančně-vědeckém není pro finanční právo ničím jiným než dávkou, již dlužno státu odvésti, nastanou-li jisté zákonem stanovené skutečnosti, na př.: všeobecné výdělkové dani je podroben každý, kdo provozuje výdělkový podnik nebo vykonává zaměstnání na zisk směřující; zvláštní výdělkové dani je podroben každý, kdo provozuje v území státu podnik podrobený veřejnému účtování; dani rentové jest podroben každý, kdo má počitky....., jež nejsou bezprostředně postiženy daní pozemkovou, domovní nebo výdělko-

<sup>9)</sup> Drachovský: Přehled finančního hospodářství v československé republice, § 17.

vou; dani důchodové (z příjmu) jsou podrobeny fyzické osoby, jež pobírají důchody; cukr každého druhu . . . . . podléhá dani . . . . .; podobně i u jiných daní. S hlediska finančního práva není teď rozdíl mezi poplatkem a daní: obé jest dávkou ukládanou právním řádem, již dlužno zapraviti, když nastaly jisté skutečnosti<sup>10)</sup>. Ostatně moderní život státu jest tak mnohotvárný a rozmanitý, že poplatků podle pojmu finančně-vědeckého vlastně již není, poněvadž se nedá vůbec určití náklad, jakého jednotlivá úřední činnost (výkon) vyžaduje; jsou to prostě zrovna takové příspěvky na úhradu povšechných nákladů státu a jiných veřejných korporací jako daně samé.

Jednotná kodifikace by se tudíž měla vztahovati na všechny státní dávky, t. j. peněžité plnění ukládaná autoritativně státem pro případ, že nastanou jisté zákonem poznačené skutečnosti, pokud o věcech upravených kodifikací zvláštní předpisy nestanoví jinak<sup>11)</sup>.

RAO definuje v §u 1: „Steuern sind im Sinne der Reichs-abgabenordnung einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichrechtlichem Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten).

Z hořejšího jest také patrné, že by se doporučovalo v kodi-

<sup>10)</sup> Myrbach definuje dávky (Finanzrecht § 30): Öffentliche Abgaben (tedy dávky bez rozdílu) im rechtlichen Sinne sind Geldleistungen an die öffentlichen Körperschaften, welche die Rechtsordnung beim Eintritte bestimmter Voraussetzungen auferlegt, ohne daß es eines weiteren Titels für die Entstehung der Verpflichtung bedarf. Podobně spojuje Vogel (Die rechtliche Natur der Finanzobligation im österr. Abgabenrechte, Finanzarchiv, XXIX. roč.) oba druhy dávek v dávku jednu a definuje: „Abgaben im öffentlich-rechtlichen Sinne sind Geldleistungen, welche von den der staatlichen Steuerhoheit unterworfenen Rechtssubjekten in Erfüllung eines auf Grund der bestehenden Rechtsordnung bei Eintritt des von der letzteren vorausgesetzten Tatbestandes entstandenen subjektiven Pflichtverhältnisses als Beitrag zur Deckung des öffentlichen Finanzhaushaltes zu entrichten sind.“

<sup>11)</sup> Zde právě máme na mysli předpisy o shora zmíněných „poplatcích“ za zvláštní úřední úkony, jako jsou poplatky punčovní, cejchovní atd.

fikaci užívati jednotného označení pro daně i poplatky, totiž „dávka“ anebo „berně“.

Při otázce, zda by se doporučovalo do kodifikace pojeti definici dávky, považujeme za nutné, aby podklad zákona s hlediska legislativní techniky byl v zákoně blíže vyznačen.

Po příslušných úvodních ustanoveních o dávkách bylo by v kodifikaci přejíti k vlastním normám o dávce. Podkladem pro tato ustanovení jsou především úvahy o tom, co jest vlastně obsahem právního poměru, pokud se týče dávky.

## B. Právní poměr podle normy finančně-právní (berní povinnost).

Finančněprávní poměr jest souhrnem právních povinností, týkajících se finančního hospodářství státu, obce atd. Skutečností, s nimiž spojuje norma finančněprávní jisté povinnosti. Povinnosti s těmito skutečnostmi spojené tvoří jakýsi trpný stav, jež norma poznačuje slovy „podléhati dani“. Soubor těchto povinností, stíhajících jeden subjekt, jest „berní povinnosti“ tohoto subjektu. — V berní povinnosti jest obsažena již i povinnost platební (vedle povinností jiných). Odchylný názor běžné teorie, dle níž platební povinnost při jisté skupině daní vzniká teprve platebním příkazem jako aktem konstitutivním. Význam platebního příkazu ve finančním právu čsl. Dle řádu o říšsko-německých dávkách jest povinnost platební již obsažena v povinnosti berní, platební příkaz není aktem konstitutivním. Praktický význam konstrukce finančně právního poměru, zejména pro promlčení dávek. — Promlčení státních dávek dle finančně právních norem čsl. Promlčení dávek dle řádu o říšsko-německých dávkách.

Právní poměr vůbec jest s hlediska normativního povinností vztah, jenž jest bezprostředně a současně spjat s existencí jistých skutečností, vyznačených právní normou. Finančně-právní poměr pak jest vztah povinností, jenž jest bezprostředně a současně spjat s existencí jistých skutečností vyznačených právní normou, týkající se finančního hospodářství státu, obce atd.

Chceme-li tedy uvažovati o právním poměru dle norem finančního práva, jest nám míti na zřeteli:

1. skutečností, s nimiž spojuje norma finančního práva jisté povinnosti a

2. povinností s těmito skutečnostmi spojené. Obě skupiny mohou, hledíc jednak k mnohotvárnosti hospodářského života, t. j. ku předmětům a úkonům, jež se hodí k tomu, aby stát si z nich učinil zdroje svých příjmů, a jednak k daňové technice, vykazovati druhy přerůzné.



Takovými skutečnostmi jest výdělečná činnost, vykonávání zaměstnávání směřujících na zisk, pobírání důchodů, úroků, rent, držba pozemků, budov, nabývání statků dědictvím, odkazem, darem, výhrou, dále různá právní jednání jako jest kup, prodej a vůbec obligační smlouvy, doprava osob a věcí, vyhotovení právních listin a spisů, vedení obchodních knih, vyvolávání činnosti soudů a veřejných správních orgánů podáními, žalobami, stížnostmi, jakož i o tom úředně vydané akty (rozsudky, výměry, osvědčení), zápisy do veřejných knih, dovoz z ciziny, výroba i prodej různých statků nebo různé akty v oboru daní spotřebních, jež se týkají veškeré činnosti zabývající se výrobou, uchováváním i obchodem předmětů podrobených jisté dani spotřební a jež se zovou souhrnným jménem poplatného konání (steuerbares Verfahren). Tyto jednotlivé skutečnosti jsou však předmětem zákonů o jednotlivých dávkách, tedy zákonů speciálních; těmito skutečnostmi netřeba tudíž v kodifikaci se zabývat. Pro tuto stačí, kde toho třeba, poukázati na „skutečnosti, s nimiž zákony spojují berní povinnost“.

S existencí těchto skutečností jest spojen jakýsi trpný stav, který zákon zpravidla označuje slovy: Daně podléhá . . . , nebo Daně se platí z . . . a pod.; a tento trpný stav právě se vyčerpává různými povinnostmi, ovšem s různými subjekty; soubor povinností těchto, týkajících se jednoho subjektu, nazvali bychom „berní povinností“ tohoto subjektu. Tento trpný stav může býti právě podkladem pro kodifikaci, pokud jde o zvláštní ustanovení o dávce vůbec. V tomto trpném stavu jest po našem soudu obsažena již také povinnost platební (ovšem vedle povinností jiných). Od tohoto názoru liší se však běžný názor theoretický. Dlužno tu poznamenati předem, že jsou jednak dávky, které se poplatníkům předpisují t. zv. platebním příkazem, jako na př. u daní přímých, poplatků kromě poplatků placení kolkem, daní spotřebních, předepsaných na základě řízení trestního a j. a jednak dávky, jichž výši si poplatník vyměří sám a jež zaplatí bez zvláštního úředního vyzvání, jako jsou na př. kolkové poplatky, spotřební daně v normálním případě a pod.

Tu pak někteří finanční theoretikové, z nichž zejména uvádíme Myrbacha<sup>12)</sup>, konstruují právní poměr pokud se týče sku-

<sup>12)</sup> Grundriss des österr. Finanzrechtes, § 30. Srov. dále Mayer: Deutsches Verwaltungsrecht, I.: § 27; Vogel: Die rechtliche Natur der Finanzobligation

piny právě, tak, že rozdělují poměr finančně-právní u dávek, jež se předpisují zvláštním platebním rozkazem, ve dvě fáze, a to:

a) *Abgabepflicht* (Abgabenverbindlichkeit) poplatníka vůči státu; tento poměr trvá od okamžiku, kdy v konkrétním případě nastoupí skutečnosti, „bei deren Eintritt die Rechtsordnung Geldleistungen an die öffentlichen Körperschaften auferlegt“ až do okamžiku, kdy státní orgány tuto daň platebním příkazem předepíší a příkaz doručí povinné osobě. Protikladem jest „*Abgabenspruch der öffentlichen Körperschaft*“.

b) Doručením platebního rozkazu vzniká zcela nový právní poměr, který Myrbach zove *Abgabenschuld* anebo *Zahlungspflicht*, totiž stadium skutečného dluhu: „dann ist ein neues Rechtsverhältnis entstanden, dem zufolge eine bestimmte Person die nach Art und Betrag festgesetzte Abgabe bis zu einem genau fixierten Zeitpunkt zu zahlen hat.“ Protikladem jest „*Abgabeforderung der anspruchsberechtigten Körperschaft*“. Die Myrbacha vzniká tedy platební povinnost teprve předpisem dávky: tento jest tedy dle Myrbacha aktem konstitutivním (Finanzrecht § 33). Je-li tomu tak, pak by vlastně nebylo jasno, co spadá do jeho první fáze. Právní účinky této první fáze jsou totiž, „dass das zuständige Verwaltungsorgan verpflichtet ist, die Person, welcher die Verbindlichkeit obliegt und das Mass der Leistung festzustellen und sodann dieser Person die bestimmte Leistung aufzutragen, dass andererseits die verpflichtete Person sich diesem Auftrage zu fügen hat“. Toto nám praví pouze, že úřední orgán jest povinen dávku předepsati, nemluví však ničeho o tom, co jest vlastně obsahem právního poměru, jež Myrbach zove *Abgabepflicht*, hledíc k tomu, při němž příslušné skutečnosti nastaly, jinými slovy nepraví nám, na základě čeho může a smí úřední orgán dávku předepsati. Kdyby jistá osoba nebyla povinna platiti, nemohlo by jí býti uloženo, aby platila. Ostatně s názorem, že povinnost platiti dávku se vytváří teprve jistým autoritativním aktem, nedá se uvésti v soulad ani se samou definicí Myrbachovou o dávce: „*öffentliche Abgaben im rechtlichen Sinne sind Geldleistungen, welche die Rechtsordnung beim Eintritte bestimmter Voraussetzungen auferlegt*.“ Ukládá je tedy právní řád a nikoliv správní

im österr. Abgabenrechte (Finanzarchiv XXIX.); Schneider: Das Abgabengewaltverhältnis, Tübingen, 1918.

orgán. Lze též poukázat k tomu, že Myrbach v dalších svých dedukcích uchyluje se od toho, že předpis dávky jest aktem konstitutivním, neboť praví v §u 33 (Finanzrecht), že tento akt má: „deklaratorischen Charakter, weil die Voraussetzungen für den Eintritt der Leistungspflicht und für deren Umfang vom Gesetze determiniert sein müssen, das Verwaltungsorgan also nur festzustellen hat, dass diese Voraussetzungen im konkreten Falle bei einer individuell bestimmten Person eingetreten sind, und daraus die rechtlichen Konsequenzen zieht.“

Důvod, že teprve platebním předpisem vzniká Abgabenschuld, vidí jmenovaní theoretikové též v tom, že teprve předpisem se individualisuje dávkou povinný subjekt. Po našem soudu jest tento subjekt individualisován již oněmi skutečnostmi, na něž zákon víže berní povinnost vůbec. Každý totiž, při němž ony skutečnosti nastaly, jest podroben povinností s nimi spojeným. A naopak subjekt, u něhož skutečnosti tyto nenastaly, nemůže býti dávkou povinným subjektem. Kdyby na př. některé osobě, jež neprovozuje žádný výdělkový podnik nebo nevykonává zaměstnání na zisk směřující, byla předepsána daň výdělková, není pochyby, že by tímto předpisem se nestanovila berní povinnost, již norma spojuje se všeobecnou daní výdělkovou. Takový platební příkaz by musel býti zrušen. Kdyby ovšem tato osoba opominula v odvolací lhůtě podati opravný prostředek a platební rozkaz nabyt (formálně) moci práva, stala by se sice tak osoba tato subjektem povinnosti předepsanou daň zaplatiti, avšak nikoliv na základě předpisu daně, nýbrž uplynutím odvolací lhůty na základě jiné normy (zákon ze dne 19. března 1876, ř. z. č. 28, o opravných prostředcích).

Toto rozdělení poměru finančně-právního ve dvě řečené fáze jest dle Myrbacha dáno ovšem pouze tam, kde dávka se předpisuje zvláštním platebním příkazem. Než, což nejsou jiné dávky, zejména dávky spotřební, dávkami? Obsah povinnosti berní nemůže býti různým podle jednotlivých dávek; pouze skutečnosti, s nimiž berní povinnost jest spojena, mohou býti různé. I v oboru daní spotřebních vydává se, jde-li o důchodový přestupek, platební příkaz. A přece se nemůže tvrditi, že takovým platebním příkazem se vytváří nějaká nová platební povinnost, zejména nikoliv tam, kde daň byla již placena, ovšem nesprávně. Zde pla-

tební příkaz jest jen číselným určením výše daně, které praví, že v té či oné výši platební povinnost plněna býti měla a tudíž již dříve vznikla. Platební příkaz by zajisté nemohl býti vydán, kdyby zde platební povinností již dříve nebylo. Nelze také nepodotknouti, že výše dávky, tedy rozsah platební povinnosti se stanoví podle poměrů, jež vydání platebního příkazu předcházejí. Máme tudíž za to, že povinnost platiti daň jest již bezprostředně a současně spojena s oněmi skutečnostmi, na něž zákon víže povinnost berní. Platební povinnost jest ovšem po stránce hospodářské nejdůležitější; s hlediska juridického jsou však i ostatní povinnosti, obsažené v souboru povinností tvořících povinnost berní, stejnými právními povinnostmi, jako povinnost platiti daň. Do těchto ostatních povinností náležejí různé povinnosti ohlašovací, dále povinnost týkající se různých pomůcek a průkazů ke zjištění základny pro vyměření dávky a pod.

Jsou-li skutečnosti, s nimiž jest spojena berní povinnost, podmíněny, jest i berní povinnost sama podmíněna<sup>13)</sup>; pokud se týče právní účinnosti (suspensivní a resolutivní podmínky) podmínek, nelze jich interpretovati jinak, než dle norem občanského práva, leda že by kodifikace sama stanovila normy vlastní. Tak praví RAO v §u 81: „Bedingte Steuerschulden sind im Zweifel auflösend bedingt; tritt die Bedingung ein, unter der die Steuerpflicht wegfällt, oder gehen bedingt steuerpflichtige Erzeugnisse oder Waren unter, bevor es sich entschieden hat, ob die Bedingung eintritt, so sind etwa erfolgte Steuerfestsetzungen zu berichtigen (§ 214). Srovn. dále § 147 až 151 RAO o podmíněných nabytích a břemenech.“

Pokud se týče významu platebního příkazu ve finančním právu československém, můžeme říci toto: zákon o přímých osobních daních praví v §u 217, že berní správa má poplatníku oznámiti platebním rozkazem obnos, jež má na daní z příjmu zaplatiti. Podobné ustanovení má zákon též pro všeobecnou daň výdělkovou (§ 57), pro zvláštní daň výdělkovou (§ 113) a pro daň rentovou (§ 143). Na tuto skutečnost „oznámení“, vlastně doručení tohoto oznámení upíná pak norma povinnost, připadající obnos na dávce v jistém platebním termínu efektivně zaplatiti. Dle doslovného znění zákona se zde jedná o „oznámení“, tedy

<sup>13)</sup> Schneider: Abgabengewaltverhältnis, § 3.

o fakt; slovíčko „mittels“ v německém textu zákona a zvláště „in Form“ (§ 113) nám naznačuje pouze způsob, jakým se to má státi. Osoba podléhající berní povinnosti by vlastně měla dle svých příjmů, resp. jiných momentů daň vypočítati a ji zaplatiti, poněvadž musí věděti, že jest dávkou povinna, protože u ní nastaly skutečnosti, s nimiž zákon spojuje berní povinnost. Pořádek státních financí a státního účetnictví vyžaduje však jistého řízení a proto stanoví zákon, že se má daň platiti a řádně účtovat, až se straně oznámí, kolik daně má platiti. Platební rozkaz tedy není ničím jiným, než formou, jíž subjekt platební povinnosti se upozorňuje, že a v jaké výši má platební povinnost plniti. Ustanovení uvedeného zákona o přímých osobních daních o platebním příkazu jest tedy rázu ryze formálního a nelze tudíž souhlasiti s tím, že by tento platební rozkaz čili vyměření daně ve formě platebního rozkazu vytvořilo teprve povinnost platiti dávkou. Tato povinnost již zde byla před tím, než platební rozkaz byl vydán, nebyla však pouze ciferně určena. Vydání takového platebního rozkazu samo o sobě by nemělo vůbec smyslu; platební rozkaz může býti vydán pouze tehdy, když už platební povinnost zde jest, t. j. když jsou zde skutečnosti, na něž zákon upíná povinnost berní. Pouze berně-technické důvody vyžadují platebního předpisu. Stejně se to má i s platebním předpisem ve věcech poplatkových (§ 60 popl. zák. z roku 1850). Srovnej též § 20 zák. ze dne 12. srpna 1921, č. 321 Sb. z. a n. o všeobecné dani z obratu a z pracovních výkonů a o dani přepychové. Platební příkaz nemá tudíž ráz aktu konstitutivního, nýbrž deklaratorního<sup>14)</sup>.

Ostatně mluví pro názor, že platební povinnost nevzniká teprve doručením platebního příkazu, i pozitivní norma právní (§ 3 zákona ze dne 16. března 1921, č. 116, Sb. z. a n.), která praví: „Dokud nejsou daně nebo přírázky samosprávných svazků a příspěvky pro běžný rok berní ještě předepsány, jest poplatník povinen platiti je podle posledního předpisu, pokud snad něco jiného neplyne ze zákona tu kterou daň upravujícího.“ Zákon sám tedy nařizuje, že daně sluší platiti, aniž by byl platební rozkaz vydán (tedy i v tom případě, v němž se daň vyměruje platebním rozkazem). Stanovení cit. §u 3 má

<sup>14)</sup> Drachovský: Přehled, § 5.

ovšem také za následek, že ten, kdo nedostojí své platební povinnosti dle tohoto paragrafu, může býti exekvován. Namítá-li se tedy<sup>15)</sup> — aby právě správnost Myrbachova rozdělení finančně-právního poměru byla dokumentována —, že před konkretisováním daňového dluhu platebním předpisem jest exekuce nepřipustna, vyvrací se tato námitka tímto ustanovením.

RAO nezaujal hlediska sdílného shora jmenovanými theoretiky. Tento řád, který ovšem se týká všech druhů dávek (tedy také těch, jež se předpisují zvláštním aktem) praví v §u 81: „Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Dass es zur Feststellung der Steuerschuld noch der Festsetzung des Betrages bedarf, schiebt die Entstehung nicht hinaus.“ Vedle toho stanoví § 79 tohoto řádu, že „Steuerpflichtiger im Sinne der Reichsabgabenordnung ist, wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat“. Z toho vyplývá, že i dle tohoto řádu „Steuerpflicht“ a „Steuerschuld“ spadají v jedno, t. j., že i povinnost platební jest již obsažena v povinnosti berní, jinými slovy, že vznikla již se skutečnostmi, s nimiž jest spojena povinnost berní. Z ustanovení §u 81 vyplývá dále, že platební příkaz nemá rázu konstruktivního, pokud se týče platební povinnosti<sup>16)</sup>. Že v berní povinnosti jsou mimo platební povinnost obsaženy také jiné povinnosti jako: povinnost předložití knihy a průkazy, povinnost podati výpověď, dáti záruky atd., vysvítá z dalšího ustanovení §u 81, odst. 4., jenž praví: „Diese Vorschriften gelten sinngemäss für andere Leistungen, die auf Grund der Steuergesetze geschuldet werden<sup>17)</sup>.“

To, co jsme řekli o konstrukci finančně-právního poměru, není snad theoretickou hříčkou; okamžik, ve kterém jest dán nárok státu na dávkou, jest důležitým pro různé otázky<sup>18)</sup>. Uvádíme zejména dvě:

<sup>15)</sup> Myrbach: Grundriss, § 30.

<sup>16)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. ku §u 81; Becker: Reichsabgabenordn., pozn. ku §u 81.

<sup>17)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. č. 6 ku §u 81.

<sup>18)</sup> Friedrichs: Die praktische Bedeutung des § 81 der Reichsabgabenordnung v Zeitgemässe Steuerfragen, jež vydává dr. Lion, ročník 3. (nakladatel: Franz Vahlen, Berlín W 9, Linkstrasse 16). Pokud se týče otázky vzniku daňového dluhu, viz dále Erler: Die Entstehung der Steuerschuld bei direkten Steuern a Lucas: Zur Frage der Entstehung der Steuerschuld bei direkten

1. Otázku, od které doby přechází berní dluh na dědice, anebo alespoň od které doby zaň pozůstalost poplatníkovu ručí a

2. otázku promlčení dávky.

V prvním případě jest zajisté vyloučeno, aby na dědice přecházely pouze dávky, které zůstavitelovi byly již předepsány; tím by státu unikaly dávky, které by vyplývaly z různých zdrojů jmění zůstavitelovo již obohativších a přes to by nemohly býti převedeny na dědice z důvodu ryze formálního, protože ještě nebyly předepsány. Dotkneme se toho ještě ve stati o subjektu platební povinnosti.

Pokud se týče promlčení, tu jest zajisté nutno stanovit jako počátek promlčecí lhůty pevný okamžik a nikoliv okolnost, která vůbec nemusí nastati. Doba, kdy nastaly skutečnosti, s nimiž bezprostředně a současně jest spojena berní povinnost, jest dána pevným momentem, na př. počátkem provozování výdělečného podniku, pobírání důchodů, obydlnosti domů, vyklizením nějakého předmětu z provozovny, uzavřením právního jednání atd.; k předpisu dávky nemusí však vůbec dojít na př. nedopatřením v úřadě. V tomto případě by dle čl. norem promlčení vůbec nikdy nenastalo (poněvadž by totiž nikdy nenastala „die betreffende Schuldigkeit“, § 2, al. 3 zákona ze dne 18. března 1878, ř. z. č. 31).

Přihlédneme nejdříve ku promlčení dle platného práva československého<sup>19)</sup>. Hlavní právní norma, již byla zavedena promlčitelnost dávek, jest zákon ze dne 18. března 1878, ř. z. č. 31. Zákon tento, jenž byl původně omezen na daně přímé, dávky měrné a kutebné, daně potravní, taxy a kolkové a přímé poplatky, byl postupem času rozšiřován jednotlivými zvláštními zákony i na jiné daně. Bylo by zajisté záhodno pojeti již do kodifikace ustanovení o promlčení, která by se týkala každé dávky, jednak pro případy, kdy do nějakého novějšího zákona o dani by z nedopatření nebyl pojat pasus, že se tato daň promlčuje podle zákona z roku 1878, a jednak aby byly odstraněny pochybnosti i podle nyní platného právního stavu, že některé daně jsou nepromlči-

Steuern, obé v Deutsches Steuerblatt, 2. ročník, dále Buck-Lucas: Handausgabe der Reichsabgabenordnung, pozn. ku §u 81, jež uvádí Úřední odůvodnění §u 81 a praktický jeho význam.

<sup>19)</sup> Funk: Promlčení dávek veřejných, ve Sborníku věd právních a státních, III.; Meyer: čl. Abgaben, VIII., Österr. Staatswörterbuch; Myrbach: Grundriß, § 60; Drachovský: Přehled, § 5.

telny, poněvadž v příslušných zákonech právě příslušný pasus chybí<sup>20)</sup>.

Pokud se týče přímých osobních daní, dovolává se zákon o těchto daních z roku 1896 v §u 284 cit. zákona z roku 1878, stanoví však ještě úchytku v odst. 4.

Zákon o promlčení z roku 1878 rozeznává právo státu dávku vyměřiti a právo vyměřenou dávku vymáhati. Nebudeme se zde zabývatí podrobnostmi tohoto zákona; chceme pouze uvéstí, že zákon stanoví v §u 1 a v §u 2, odst. 3. za dobu, dle níž promlčecí lhůta se řídí, okamžik, kdy dotýčná povinnost vznikla („die betreffende Schuldigkeit entstanden ist“). To jest zajisté vznik povinnosti berní. Pro promlčení práva dávku vymáhati jest rozhodným okamžik, kdy dávka stala se splatnou. Promlčecí lhůtu stanoví zákon různě, a to nejen pro každou skupinu zvlášť (totiž právo vyměřiti a právo vymáhati), nýbrž i pro různé druhy dávek ohledně práva dávku vyměřiti. Této komplikaci se vyhnul řád o říšskoněmeckých dávkách, použiv právě své konstrukce berní povinnosti. Úřední odůvodnění<sup>21)</sup> praví ku §u 81: „Die Verjährung kann sehr einfach und klar gestaltet werden, wenn man die Verjährungsfrist von dem im § 81, Abs. 1, bezeichneten Zeitpunkt an laufen lässt“, t. j. od okamžiku, kdy nastanou skutečnosti, na něž zákon víže berní povinnost. Mezi konstrukcí institutu promlčení dávek podle našeho shora uvedeného právního stavu a konstrukcí řádu o říšskoněmeckých dávkách jest tedy podstatný rozdíl. Budiž nám tedy dovoleno, abychom poukázali k některým ustanovením RAO<sup>22)</sup>.

RAO praví v §u 120 především všeobecně, že „nároky“ státu z jednotlivých zákonů o dávkách („Ansprüche aus Steuergesetzen“) se promlčují; tedy vůbec „Ansprüche“, nikoliv jen daňový dluh, nýbrž také jiná peněžní plnění a vůbec plnění všeho druhu z berních zákonů, tedy i povinnost ohlašovací, prohlášení k dani, povinnosť průkazní atd. Promlčuje se tedy celý soubor povinností, jimiž se realizuje nárok státu a promlčuje se tedy berní povinnosť vůbec a tím dle konstrukce RAO i platební povinnosť,

<sup>20)</sup> Myrbach: Grundriß, § 60, uvádí za nepromlčitelné dávky zejména daň z cukru a nerostných olejů.

<sup>21)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. č. 1 ku §u 81.

<sup>22)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, Vorbemerkung zu §§ 120—126; Bekker, Reichsabgabenordn., pozn. ku §§ 120—126.

tedy jak právo dávku předepsati v případech, kdy se dávka předpisuje, tak i právo dávku (každou) vymáhati. RAO nezná tedy dvojího promlčení, totiž promlčení práva státu daň vyměřiti a promlčení práva státu daň vymáhati. Toto dvojí promlčení má vůbec význam jen potud, pokud promlčecí lhůty jsou v každém případě jiné; tak jest tomu sice podle cit. zák. čsl., není však pro to po našem soudu žádného zvláštního důvodu. Tomuto dvojímu promlčení se RAO vyhnul tím, že stanovil: berní povinnost se promlčuje za takovou a takovou dobu, avšak doba tato se přetrhuje tím, že daň se předpíše anebo vůbec dojde k jistému úkonu (uvedeme později) a že od předpisu nebo úkonu toho běží nová promlčecí lhůta celá. Přetržení promlčecí doby pro berní povinnost jest tedy současně přetržením promlčecí doby pro povinnost platební.

Logickým jest, že RAO nestanoví zvláštní promlčecí doby pro dodatečný předpis. Dle §u 212 RAO jsou dodatečné předpisy na dávkách přípustny do konce původní doby promlčecí.

Dle §u 122 RAO začíná promlčení po uplynutí roku, v němž nastal nárok státu, tedy po uplynutí roku, kdy byly dány skutečnosti, s nimiž byla spojena berní povinnost, t. j. kdy byly dány skutečnosti, „an die das Gesetz die Steuer knüpfte“. Nutné výjimky však stanovil řád pro případ, kdy dávky jsou uvěřeny nebo posečkány; tu počíná promlčecí doba po uplynutí roku, kdy doba uvěření anebo posečkání uběhla. Při finančních deliktech nepromlčuje se nárok dříve, pokud není promlčeno trestní stíhání a výkon trestu.

RAO zná v §u 123 i stavení doby promlčecí; promlčení se totiž staví na tak dlouho, pokud nároky státu nemohou být realizovány v posledních 6 měsících promlčecí doby z důvodu, že zde jest vis maior. Jiného případu stavení RAO nezná. Jest ovšem otázkou, co vlastně pod vis maior zde by se mělo rozumět. Buck-Lucas uvádí tu na př. přerušeni veřejné komunikace válkou, stávkami, povodněmi atd. Náš zákon z roku 1878 nemá žádného ustanovení o stavení promlčecí lhůty.

Dle §u 124 RAO se promlčení přetrhuje (u nás §§ 4 a 6 cit. zák. z roku 1878) odsunem platby (uvěření), posečkáním (Stundung), dále každým uznáním<sup>23)</sup> poplatníkovým, písemným

<sup>23)</sup> O uznání poplatníkově viz blíže: Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. č. 3 ku §u 124.

platebním příkazem a vůbec jakýmkoliv úkonem, který příslušný finanční úřad koná, aby byl zjištěn nárok anebo osoba dávkou povinná na př. příkazem, aby byly předloženy knihy nebo aby byla vykonána přísaha a pod. Sem náleží také úkony, prováděné za účelem, aby nárok státu byl realizován, na př. úkony exekuční. Přetržení promlčení má ten význam, že počíná běžeti nová promlčecí lhůta po uplynutí roku, v němž promlčení se přetrhlo.

RAO nestanoví, zda a od které doby běží nová promlčecí lhůta, když písemný platební příkaz anebo exekuční krok se odvolá anebo zruší.

Dle čs. zákona z roku 1878 (§§ 4 a 6) přetrhuje se právo vyměřiti dávku každým úředním úkonem, který se stal za příčinou vyměření daně a byl straně oznámen; právo vymáhati dávku se přetrhuje doručením výzvy, aby poplatník daň zapravil, dále zavedením exekuce anebo povolením platebních lhůt.

Pokud se týká právních následků promlčení, stanoví § 125 RAO, že promlčením zaniká nárok státu se všemi vedlejšími nároky (úroky, náklady atd.), t. j. že zaniká berní povinnost. Z této textace vyplývá, že promlčení neinvolvuje pouhou námitku, nýbrž že finanční správa má přihlížeti ku promlčení z moci úřední, t. j. že nárok státu zaniká ex lege; finanční správa nemůže tedy nároky osoby dávkou povinné na vrácení nějaké dávky kompenzovati promlčenými daňovými nároky státu. Tak jest tomu i dle cit. čsl. zákona z roku 1878. RAO v §u 125 praví však výslovně, že poplatník nemůže žádati, aby mu bylo vráceno to, co zaplatil na promlčený nárok; jako protiklad tohoto stanoví § 133 RAO, že ani stát nemůže žádati, aby mu bylo vráceno to, co bylo zapláceno na zaniklý nárok na vrácení dávky.

Dalším následkem promlčení dle RAO jest, že, byl-li nárok proti osobě dávkou povinné promlčen, zaniká dle §u 126 i ručení, vyjímajíc případ, že by ručící sám se provinil nějakým finančním deliktem. Ručení zaniká, i kdyby snad promlčecí doba proti ručiteli samému ještě neuběhla. Povinnost ručební zakládá totiž také jistý nárok státu proti ručiteli samému; při tomto nároku může začítí promlčecí doba teprve tehdy, až vznikla skutečnost, s níž podle zákona je spojena povinnost ručební. Kdyby ovšem ručitel sám se provinil finančním deliktem, vzniká pro něho jeho vlastní berní povinnost, která podléhá vlastnímu promlčení a celé

promlčecí době. Čsl. zákon z roku 1878 o zániku ručení při promlčení dávky nestanoví ničeho; není však toho třeba, poněvadž ručení jest akcessoriem dávky a zaniká ipso jure zánikem povinnosti berní.

Konstrukce berní povinnosti dle RAO jest tedy jednoduchou. Friedrichs ve svém citovaném článku: „Die praktische Bedeutung des § 81 der Reichsabgabenordnung“ nazývá sice § 81 experimentem, praví však: Die Folgen des § 81 sind vielleicht nicht überall die zweckmässigsten, aber sie sind überall brauchbar.“ Myslím však, že by se tato konstrukce o říšskoněmeckých dávkách do kodifikace, týkající se všech druhů dávek, hodila právě pro svoji jednoduchost lépe než konstrukce Myrbachova; pak by ovšem ustanovení o promlčení v kodifikaci měla bezprostředně následovati po ustanoveních o berní povinnosti vůbec.

### C. Povinnosti obsažené v povinnosti berní.

#### I. Platební povinnost.

Řekli jsme, že berní povinnost jistého subjektu jest souborem jistých povinností, které finančně-právní norma tomuto subjektu ukládá. Hospodářsky nejdůležitější povinností jest ovšem povinnost platební, poněvadž plnění její jest konečným skutečným nárokem státu na jisté peněžní plnění k úhradě potřeb. S hlediska juristického jsou však stejně důležitými i ostatní finančně-právní normou ukládané povinnosti, protože jejich plnění může býti mocí státu vynuceno. Poněvadž však přece povinnost platební jest pro sebe celkem, jenž vyžaduje zvláštních norem, pokládáme za účelné, aby v kodifikaci byly shrnuty v jednu stať normy, týkající se platební povinnosti, a teprve po tom aby kodifikace přešla k povinnostem jiným, a to jak k jiným povinnostem osoby dávkou povinné, tak i povinnostem třetích osob vůbec.

Platební povinnost můžeme analysovat dle těchto částí:

1. subjekt platební povinnosti;
2. rozsah platební povinnosti čili podklad pro vyměření daně (vyměřovací základna);
3. plnění platební povinnosti;

4. zajištění splnění platební povinnosti;

5. vrácení daně;

6. následky nesplnění platební povinnosti.

Jak patrně, neřadíme mezi tyto části objekt platební povinnosti, poněvadž tento jest identickým se zdrojem daně, který jest pro každý druh dávky jiný a jest určen zvláštními zákony o dávkách; v jednotné kodifikaci netřeba tedy o objektu jednati. Rovněž nemluvíme zde již o zániku platební povinnosti promlčením, poněvadž jsme o tom jednali při promlčení berní povinnosti.

#### 1. Subjekt platební povinnosti.

S hlediska juristického jest jím vždy (i při daních spotřebních) pouze ten, komu zákon přímo ukládá povinnost daň efektivně platiti. — Kterak v češtině vyjádřiti „subjekt platební povinnosti“. — Více osob dávkou povinných; solidarita, právo postihu. — Ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách o solidárním poměru. — Změna subjektu platební povinnosti: úmrtí osoby dávkou povinné, cesse, převzetí daňového dluhu osobou třetí.

Subjektem platební povinnosti dle normy finančně-právní rozumíme onu osobu, které zákon přímo ukládá tuto povinnost, t. j. které zákon ukládá daň efektivně platiti. Již dříve jsme řekli, že rozdělení daní v přímé a nepřímé dle toho, kdo dle úmyslu zákonodávce má jí býti hospodářsky postižen, nemají pro juristické hledisko významu, pokud nebudou právní normou stanoveny takové skutečnosti, s jichž existencí jest spojena berní povinnost toho, kdo má dle úmyslu zákonodávce daní býti opravdu postižen. S juristického hlediska jest rozhodným pouze obsah normy a dle toho možno považovati za platitele daně čili za osobu dávkou povinnou jedině toho, od něhož ji zákon dle svého přesného ustanovení skutečně vybírá. Rozumíme tudíž s hlediska finančního práva tímto subjektem, t. j. osobou dávkou povinnou i při daních spotřebních osobu, již zákon ukládá daň efektivně platiti; k tomu, že snad daň osobou A efektivně placená přesouvá se hospodářským procesem na osobu B, která daň skutečně ze svého jmění nese, s hlediska juristického přihlížeti nemůžeme. Dokud se tento hospodářský jev nedá juristicky zachytiti, nelze s hlediska juristického považovati za osobu dávkou povinnou osobu jinou, než tu, které zákon přímo ukládá daň efektivně

platiti. Tyto osoby jsou v zákoně poznačeny obyčejně obratem: „Dani podléhá ten, kdo . . . .“ nebo „Dani jest podroben ten, kdo . . . .“ anebo jsou tyto osoby v zákoně přímo pojmenovány jako „platbou povinné“ („zahlungspflichtig“), tedy jako osoby povinné k efektivnímu placení. Dle našeho soudu jest osobou povinnou ta osoba, jíž zákon platební povinnost přímo ukládá, na př. při dani z cukru podnikatel a za jistých podmínek i dílovedoucí nebo osoby, jimž se nezdaněné cukerní výrobky vydávají z volného skladiště anebo ten, kdo nabývá cukerních výrobků věda, že tyto nebyly zdaněny, ač dle zákona zdaněny býti měly (§ 4 zákona o dani z cukru). V řízení celním jest platební povinnost uložena zpravidla tomu, kdo vystaví celní ohlášku, anebo příjemci zboží nebo povozníku a tomu, kdo výslovně převzal na sebe placení, dále tomu, kdo se provinil nějakým přečinem důchodkovým při celním řízení (§ 201 celního a monopolního ř.).

Subjekt platební povinnosti řídí se podle druhu jednotlivých dávek a jest tudíž věcí jednotlivých zákonů o dávkách, aby blíže určily tento subjekt. Nebylo by ovšem třeba — podobně jako při objektu — zmiňovati se v jednotné kodifikaci o subjektu platební povinnosti. Poněvadž však kodifikace musí ukládati i subjektům platební povinnosti ještě jiné povinnosti, jest z důvodů legislativní techniky nutno, aby kodifikace subjekt tento alespoň nepřímou značila. Při tom jest otázkou, jak bychom v češtině měli vyjádřiti „subjekt platební povinnosti“. Slovo „poplatník“ jest zajisté v první řadě pojmem finančně-vědeckým, poněvadž pod poplatníkem se všeobecně rozumí ten, kdo daň v poslední řadě nese skutečně ze svého jmění. Subjekt platební povinnosti bychom mohli též pojmenovati „platitelem“ daně. Tento pojem jest však více rázu formálního a neukazuje na nijakou právní povinnost platiti daň; bude tudíž dle našeho názoru nejlépe, vyjádříme-li subjekt platební povinnosti slovy: „osoba dávkou povinná“. Tímto vystihneme i případy, kdy osoba A jest dávkou povinná, avšak osoba B ji formálně platí za osobu A. To jsou případy, kdy zákon ukládá povinnost někomu srážkou vybíratí daň osob jiných a odváděti ji státu; na př. při dani rentové, při daních dopravních, při dani důchodové (z příjmu) placené ze služebních důchodů. I pro tyto případy hodí se tedy nejlépe za poznačení subjektu platební povinnosti

„osoba dávkou povinná“. Při tomto poznačení zajisté nemůže nikdo považovati za osobu dávkou povinnou toho, kdo daň sráží a odvádí ji státu, poněvadž tohoto stihá sice povinnost ručební, avšak nikoli platební v materiálním smyslu. Že osobou dávkou povinnou jest i při dani spotřební ten, komu zákon přímo ukládá povinnost dávku efektivně státní pokladně platiti, vysvítá i z toho, že neplatí-li se správně daň spotřební (trestní případy), může býti vedena exekuce vždy pouze do jmění toho, komu zákon přímo ukládá povinnost platiti dávku a nikoliv do nějakého konsumenta, který je vůbec neznám. Poznačení „osoba dávkou povinná“ by bylo, tuším, protikladem: „osobě za dávku ručící.“

Myslíme tudíž, že by bylo nejlépe v kodifikaci říci: „kdo povinen jest dávkou, stanoví jednotlivé zákony o dávkách,“ anebo „Osobu dávkou povinnou poznačují jednotlivé zákony o dávkách“. Tímto sice není nic konkrétního řečeno, než přece z důvodů legislativní techniky se doporučuje v zákoně toto uvéstí, poněvadž jsou i jiné ještě povinnosti, které kromě platební povinnosti stihají osobu dávkou povinnou. Podobně stanoví i RAO v § 79: „Steuerpflichtiger ist, wer die Abgabe als Steuerschuldner (§ 81) zu entrichten hat.“

Pokud se týče cizinců, jakožto osob dávkou povinných, vyžaduje zajisté každý druh dávky ustanovení zvláštní, takže do kodifikace by mohlo snad býti pojata pouze nějaké ustanovení o právní pomoci. Již nyní mají speciální zákony ustanovení o poměru k cizině.

Osob dávkou povinných může současně býti více. Jest mnoho případů, kdy finančně-právní normy ukládají platební povinnost více osobám rukou společnou a nedílnou. Tento pojem jest pojmem občanského práva; kdyby tedy theorie, vylučující analogii norem občanského práva při interpretaci finančně-právních norem byla správnou, bylo by třeba tento pojem (solidarita) v kodifikaci přesně vymeziti. Solidarní poměr závazkový nemůže býti samozřejmě jiným podle tak zvaného práva veřejného, než podle tak zv. práva soukromého. To se ovšem netýká jen toho, že v případě solidarní povinnosti platební může finanční správa dávku žádati od kteréhokoliv z dlužníků; zde jest dále otázka, týkající se postihacího práva toho, kdo zaplatil za solidarní dlužníky. Bylo by zde totiž uvažovati o tom, zda dlužníku, který zaplatil dávku

za ostatní solidární dlužníky, mají příslušet i přednostní práva, která příslušejí státu ohledně dávky jako věřiteli. Chceme tu ukázat na § 23 cis. nař. ze dne 15. září 1915, č. 278 ř. z., o poplatcích z bezúplatných převodů. Tento praví v odst. 2.: „Nápadne-li jmění dvěma nebo několika dědicům nebo odkazovníkům společně, jest, bez újmy práva postihu podle § 896 obč. zák., každá z těchto osob povinna rukou nedílnou zaplatiti veškeré daně z toho připadající. Pohledávka za náhradu daně zaplacené za spoludlužníka požívá přednosti a pořadí zaplacené daně.“

RAO praví, pokud se týče solidárního poměru závazkového, v §u 94 toto: „Sind mehrere nebeneinander verpflichtet, so kommt die Erfüllung der Pflicht durch einen Verpflichteten den anderen Verpflichteten zu stanno.“ To jest ovšem platným pro každý solidární závazek, pokud se jedná o pohledávku peněžní, t. j. o povinnost platiti. RAO však ještě připojuje podmínku: „so weit ihrer eigenen Pflicht dadurch genügt wird und es für das Finanzamt nicht von Wert ist, dass die Pflicht auch von den anderen Beteiligten erfüllt wird.“ Důvodová zpráva<sup>24)</sup> odůvodňuje tuto podmínku tím, že § 94 nejedná pouze o závazku peněžním, nýbrž že má na mysli vůbec případy, že více osob jest současně povinno k nějakému plnění (povinnosti) na př. více dědiců ku prohlášení o dani dědické (ku podání pozůstalostního výkazu). V takovém případě totiž nemůže vyplnění povinnosti jedním z povinných osvoboditi druhé, poněvadž znalost účastníků, na př. o rozsahu dědictví, může býti velmi různá a finanční úřad má po případě zájem na tom, aby i ostatní povinni podali svoje prohlášení. Jde-li ovšem o pouhou povinnost platební, pak splnění jedním z účastníků liberuje i druhé; o postihacím právu RAO nemluví.

Změna subjektu platební povinnosti jest možna úmrtím osoby dávkou povinné. Platební povinnost se samozřejmě nemůže omezovati pouze na dlužné dávky, které v době úmrtí zůstavitelova byly tomuto již předepsány, nýbrž vztahuje se na všechny dávky, ohledně nichž již za života zůstavitelova vznikla jeho berní povinnost, t. j. když ony skutečnosti, s nimiž je současně a bezprostředně spojena berní povinnost zůstavitelova, nastaly již za života zůstavitelova. Na tom nezáleží, že tato berní povinnost, lépe

<sup>24)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. ku §u 94.

řečeno platební povinnost, nebyla ještě, pokud se týče rozsahu, číselně určena. Jest to zajisté „Verbindlichkeit, die der Erblasser aus seinem Vermögen zu leisten gehabt hätte“, jak praví § 548 obč. zák. Podobně jako k náhradě škody byl zůstavitel zavázán z jistého svého konání, i když rozsah škody ještě nebyl nikterak určen. V obou případech jest to dluh zůstavitelův. Pokud se týče nynějšího zákonodárství finančního čl., stanoví zákon o osobních daních přímých v §u 263, al. 2, že dědicové ručí za daně, jež následkem nesprávných aneb opominutých berních prohlášení nebo přiznání zůstavitelových buď vůbec nebyly vyměřeny, anebo byly vyměřeny menším obnosem, jako za ostatní pozůstalostní dluhy. Proto také jsou dědicové povinni dle § 263, odst. 3., podati přiznávku a vysvětlení nutná k dodatečnému vyměření dávky, když skutečnosti, s jejichž existencí je spojena současně a bezprostředně berní povinnost zůstavitelova, nastaly již za života zůstavitelova. Podobně jest tomu, když se jedná o dávky, stíhající neujatou pozůstalost. Uvedený § 263, al. 2, mluví o „ručení“ dědiců. Poněvadž § 548 obč. zák. stanoví: Verbindlichkeiten, die der Erblasser aus seinem Vermögen zu leisten gehabt hätte, übernimmt sein Erbe, nastupuje dědic jako dlužník, tedy jako subjekt platební povinnosti na místo zůstavitelovo vůči státu (ovšem dle norem občanského zákona, §§ 800 až 802). V kodifikaci by se doporučovalo k vůli jednotnosti povinnosti dědiců sem spadající normovati ve statí o „ručení“, jak to činí i RAO (viz stať „Osobní ručení“).

Další případ změny subjektu platební povinnosti by mohl nastati, kdyby byla přípustna cesse pohledávky, již má stát z poměru dávkového. Analogie s občanským zákonem by připouštěla tuto cessi, poněvadž se jedná o plnění peněžní (§ 1393 obč. zák.). Šlo by tedy o to, zda by v kodifikaci neměla býti přímo vyslovena zápověď cesse, anebo zda v případě, kdyby byla cesse připuštěna, když se cessí mělo cessionáři dostati práv cedentových (§ 1394 obč. zák.), zejména tedy přednostních zástavních práv příslušejících státu ohledně dávek, a zda pro takové případy by § 1397 obč. zák. o ručení cedenta (tedy státu) měl zůstat v platnosti. Prvá otázka by se též vyskytla, kdyby někdo za osobu dávkou povinnou převzal smlouvou dávku vůči státu jako vlastní dluh a dávku zaplatil (§ 1406 obč. zák.) anebo kdyby vůbec nějaká osoba třetí, která za dávku neručí, dávku státu zaplatila



(§§ 1422 a 1423 obč. zák.); rovněž i otázku námitek sem spadajících (§ 1407 obč. zák.) by bylo uvážiti. Dle dnešního stavu právního otázka cesse pohledávek státu z poměru berního není zákonem vyřešena. Výnos ministerstva financí č. 14.843 ex 1871 vylučuje takovou cessi, poněvadž prý se jedná o pohledávku veřejného práva, na niž nelze vztahovati ustanovení obč. zákona o cessi. Pozdější výnos č. 18.129 ex 1882 ji za jistých okolností připouští. Citujeme tyto výnosy v poznámce<sup>25)</sup>. Otázka cesse dá-

<sup>25)</sup> Die Steuer- und Gebührenforderungen des Staates und namentlich auch die persönlich dem Fiskus zustehenden Pfandrechts- und Exekutionsprivilegien sollen in keinem Falle an Private zediert werden, weil eine solche Abtretung von aus einem staatsrechtlichen Titel dem Ärar zustehenden Forderungen und namentlich die Abtretung eines dem Fiskus zustehenden Pfandrechtsprivilegiums an einen Privaten, wenn nicht in dem einschlägigen Steuergesetze eine solche Abtretung ausdrücklich vorgesehen ist, überhaupt und auch dann nicht statthaft sei, wenn eine grundbücherliche Eintragung stattgefunden hat; ferner weil daran festgehalten werden müsse, dass die privatrechtlichen Bestimmungen des abGB., namentlich die §§ 1422 und 1423, auf die Steuern und Gebühren als Forderungen des öffentlichen Rechtes gemäss des § 1 des abGB nicht anwendbar seien. Demgemäss hat es von der bisher üblich gewesenen Abtretung rückständiger Steuern und Gebühren an dritte Personen gegen Befriedigung des Ärars von nun an abzukommen. Sollten jedoch dritte Personen die Zahlung solcher Rückstände ohne Zessionsanspruch anbieten, dann ist die Zahlung anstandslos anzunehmen.

In der Quittung ist jedoch ausdrücklich zu bemerken, dass der Zahler in die Rechte des Staatsschatzes nicht einzutreten habe. (Výnosy min. fin. ze dne 23. června 1871, č. 14.843 a ze dne 15. prosince 1872, č. 32.387.)

Die Abtretung von Forderungen an rückständigen direkten Steuern, für welche das exekutive Pfandrecht an einer unbeweglichen Sache durch Eintragung in die öffentlichen Bücher bereits erworben wurde, an dritte Personen, welche im Grunde der §§ 462 oder 1422 abGB die Einlösung derselben in Anspruch nehmen, erscheint nur mit Genehmigung des Finanzministeriums und unter der Beschränkung zulässig, dass die Abtretung der Forderung nur mit dem nach der bürgerlichen Rangordnung zukommenden Pfandrechte (sohin mit Ausschluss des etwa der Forderung zugestandenem gesetzlichen Vorzugsrechtes) und ohne Haftung für die Richtigkeit und Einbringlichkeit derselben erfolge.

Dabei wird vorausgesetzt, dass die Bestimmungen der bezogenen Paragraphen des abGB wirklich zutreffen, dass sohin die Einlösung einer Ärarialforderung der obengenannten Art, wegen welcher die Realfeilbietung angesucht worden, von einem auf der Realität eingetragenen Pfandgläubiger, oder dass von einem Dritten anstatt des Steuerschuldners selbst mit dessen Einverständnis die Bezahlung der Forderung angeboten wird, dass ferner der Dritte nicht ohnedies nach dem Gesetze für die rückständige Abgabe selbst zahlungs- oder haftungspflichtig ist (Výnos min. fin. ze dne 20. června 1882, č. 18.129).

vek by tudíž také měla býti vyřešena kodifikací; rovněž otázka placení osobami třetími (pokud nejde o rukojmí, o čemž později).

RAO nemá o cessi pohledávky státu z poměru dávky žádného ustanovení; naproti tomu jedná o cessi pohledávky, která někomu vzejde vůči státu z důvodu vrácení zaplacené dávky (§ 136).

## 2. Rozsah platební povinnosti (podklad pro vyměření daně).

Poměr finančně-vědeckých zásad daňových k finančnímu právu, zejména zásady všeobecnosti a zásady stejnoměrnosti. Provedení těchto zásad vyžaduje, aby právními normami byly stanoveny povinnosti, jichž plnění vede ku pokud možno přesnému stanovení podkladu pro vyměření daně. Pro různý ráz dávek mohou tyto povinnosti blíže vymeziti pouze zvláštní zákony o jednotlivých dávkách. I kodifikace však může určití jistá pravidla o tom, jak zjistiti zdaňovací základnu pro všechny subjekty stejnou měrou. Druhy zdaňovací základny, zejména: výnos, důchod a cena (hodnota). Stanoviti podstatu výnosu při jednotlivých dávkách výnosových sluší pro různost podstaty těchto dávek ponechatí speciálním zákonům; stejně i podstatu důchodu. Do kodifikace však mohou býti pojata pravidla o zjištění ceny majetkových kusů. Fuistingovy úvahy o zjištění ceny k účelům daňovým. Všeobecná pravidla řádu o říšskoněmeckých dávkách pro ocenění. Finančně-právní normy československé nezajímají povšechně platných pravidel pro ocenění k účelům daňovým. Ustanovení §§ 305 a 306 čs. obč. zák. není pro účely daňové přijatelným, jest třeba stanoviti v kodifikaci pravidla přesnější. — Ustanovení norem čs. poplatkového práva a řádu o říšskoněmeckých dávkách o ocenění věcí nemovitých, hmotných věcí movitých, pohledávek a opětuujících se plnění. — Paušalování dávek dle čs. finančně-právních norem.

Otázka rozsahu platební povinnosti vede nás k tomu, abychom blíže přihlédli ku poměru finančně-vědeckých zásad daňových k finančnímu právu.

Tyto základní principy daňové nejsou, třebaže nestanoví žádných povinností, pro finanční právo bezvýznamnými. Jest úkolem finančního právníka vymeziti právní normy a s nimi spojené povinnosti tak, aby plněním jejich skutečně bylo docíleno výsledku odpovídajícího finančně-vědeckým zásadám.

Zásada dostačitelnosti má ovšem ráz výlučně finančně-vědecký, resp. finančně-politický a nedotýká se nikterak finančního

O otázce cesse pohledávek státu z poměru daňového viz dále:

Myrbach: Grundriss, str. 11 a 12; Meisel: čl. Zession von Steuern und Gebührenforderungen v Österr. Staatswörterbuch. O cessi a placení dávek osobami třetími viz též: Schneider: Abgabengewaltverhältnis, str. 45 a násl.

práva ve vlastním smyslu. Tak jest tomu i se zásadou pružnosti i zásadami národohospodářskými.

Jinak však se to má s ostatními zásadami, totiž se zásadou všeobecnosti a zásadou stejnoměrnosti. Otázkou všeobecnosti se, jak známo, rozumí, že „každý, kdo je účastníkem. pospolitého hospodářství, má povšechné náklady jeho spolunosti“, stejnoměrnost pak vyžaduje, aby každý tyto náklady nesl stejnoměrně dle své hospodářské způsobilosti a mohoucnosti. Otázka všeobecnosti má tedy na mysli v prvé řadě subjekt daňové povinnosti, otázka druhá rozsah její. Právní normy mají být tak voleny a stylisovány, aby každý subjekt, u něhož jsou dány skutečnosti, s nimiž zákon spojuje berní povinnost, byl postihnut a aby byl postižen relativně v téže míře jako druhý. Pozorujeme-li příslušné právní normy dle československého právního řádu, vidíme, že zásada všeobecnosti jest v našem finančním zákonodárství provedena tak, že na příklad zákon praví: Dani výdělkové jest podroben každý, kdo . . . . . nebo Dani podléhá každý, kdo . . . . .; stejně i u jiných daní a dávek spotřebních. Zásada stejnoměrnosti bude v prvé řadě provedena tím, že se pro každého (kromě subjektů požívajících dle zákona z důvodů hospodářských, sociálních a jiných různá osvobození a výhody) stanoví berní sazba dle jeho hospodářské zdatnosti; myslíme tu především na progresi daňovou, která jest u některých dávek československých, jako na př. u daně důchodové (z příjmu) nebo daně z obohacení. To však nestačí: princip stejnoměrnosti se může provést pouze tak, že se, pokud se týče každého subjektu, stanoví finančně-právní normou povinností buď tohoto subjektu, anebo osob jiných, jichž plnění vede ku pokud možno přesnému stanovení podkladu pro vyměření daně. Stanoviti berní sazbu jest věcí zákonů o jednotlivých dávkách; stejně tomu bude, pokud se týče takových povinností při jednotlivých dávkách, hledíc k různému jejich rázu. Přece však máme jisté povinnosti, jež mohou být stanoveny všeobecně, bez ohledu na ráz dávky; a tyto právě mohou být předmětem jednotné kodifikace. V této stati nám jde o otázku, zda i všeobecný zákon může stanoviti různá pravidla, jimiž se vytváří zdanovací základna pro každého stejně, t. j. dle pravidel platných pro všechny subjekty stejnou měrou.

Zdanovací základnou jest veličina, podle které obyčejnou početní operací se stanoví výše daně. Takovou veličinou mohou

být veličiny hospodářské (peněžní obnos nebo hodnoty vůbec), technické (váha, prostorový obsah) anebo i jiné znaky, na př. počet kusů atd. Tak jest daňovým základem výše pobíraných důchodů při dani důchodové (z příjmu), výše ceny majetku při poplatkovém ekvivalentu nebo převodech majetkových, výše výnosu objektů podrobených daním výnosovým, jistá suma peněžní při daních oběhových, zvláště při poplatech z právních jednání, množství vyrobených předmětů při spotřebních daních dle váhy nebo prostorového obsahu, na př. při daních nápojových, při dani z cukru a pod.

Kde jest vyměřovací základna předem pevně stanovena, jak jest tomu při veličinách technických anebo při peněžitém obnose předem pevně určeném, není zajisté třeba zákonem stanoviti nějaká další pravidla. Jinak jest tomu však, kde základnou jest nějaká hodnota, již třeba vyšetřiti, jako jest na př. cena majetkového předmětu, výnos anebo důchod. Všechny tyto tři pojmy jsou pojmy hospodářskými a není proto snadným stanoviti právní normou taková pravidla, jež by vedla k zcela přesnému zjištění těchto veličin. Než třeba míti na mysli, že se zde jedná o účely daňové a že tudíž v prvé řadě jest žádoucím stanoviti alespoň taková pravidla, která vedou ke konkrétním, pevným číslům, i když nelze docíliti zcela přesného zjištění po stránce hospodářské. Vždyť mnohdy nelze ani z důvodů technických zdanovací základnu přesně stanoviti a dlužno se spokojiti pouze přibližným vyšetřením. Tak tomu bylo na příklad při všeobecné dani výdělkové, dle tak zv. střední výnosnosti, která se stanovila podle „zevních znaků provozu“, jako jest rozsah provozu, počet dělníků, peněžní nebo obchodní obrát, kvalita a výkonnost provozovacích strojů a pod.

„Výnos“ jest základem pro vyměření daní tak zv. výnosových (výdělkové, pozemkové, činžovní); tyto jsou však rázu tak různého, že se spíše doporučuje, aby právní pravidla, jimiž lze určití podstatu, resp. výši výnosu k účelům daňovým, byla stanovena speciálními zákony o jednotlivých těchto dávkách. Tak stanoví již dle nynějšího právního stavu patent o dani domovní ze dne 23. února 1820 a zákony ze dne 9. února 1882, č. 17 ř. z. a zákon ze dne 12. července 1896, č. 120 ř. z., co jest předmětem daně činžovní a co se má rozuměti výnosem této dani podrobeným; nař. min. fin. ze dne 31. prosince 1918, č. 10 Sb.

z. a n., ai. 1919 k výkonu zákona ze dne 10. prosince 1918, č. 65 Sb. z. a n., měnící ustanovení zákona o osobních daních přímých ze dne 25. října 1896, ř. z. č. 220, pak zák. ze dne 28. dubna 1922, č. 144, Sb. z. a n. a zák. ze dne 20. prosince 1923, č. 253 Sb. z. a n., určují, co se má rozumět „výnosem“ podrobeným všeobecné dani výdělkové, zákon o osobních daních přímých vymezuje v §§ 92 a násl. výnos (ryzí výtěžek, bilanční přebytek) podléhající zvláštní dani výdělkové; zákon ze dne 24. května 1869, č. 88 ř. z., nám praví, co jest výnosem podrobeným dani pozemkové.

Rovněž bude lépe, stanoví-li speciální norma o dani důchodové (z příjmu), co sluší pokládati za důchod pro tuto daň. Tak to činí i nynější zákon o osobních daních přímých v §§ 159 a následujících.

Všeobecným pojmem však, který může být vymezen, ať se jedná o jakýkoliv druh dávky, jest cena majetkových předmětů. Úkolem všeobecného zákona by mohlo býti stanoviti příslušná pravidla o zjištění ceny. Dříve než přejdeme ku pozitivním pravidlům právních norem o zjištění ceny, budiž nám dovoleno uvéstí v hrubých rysech to, co Fuisting<sup>26)</sup> s hlediska povšechného uvádí o zjištění ceny k účelům daňovým. Jest to důležitým pro porozumění řádu o říšskoněmeckých dávkách.

Jde-li o to — praví Fuisting — aby pro účely daňové byla určena cena jakožto všeobecná a stejnoměrná míra pro rozdělení břemen, může touto cenou býtí pouze cena objektivní, totiž cena obecná, t. j. cena, kterou věc sama o sobě má pro každého držitele dle stupně upotřebitelnosti; ocenění věcí podle momentů subjektivních (cena mimořádná, cena zvláštní oblíbenosti) by vylučovala stejnoměrné rozdělení břemena, jehož dle zásad finančně-vědeckých přece v prvé řadě má býtí docíleno, poněvadž by bylo ceněno dle stupně záliby spočívající v osobních důvodech, tedy dle okolností čistě náhodných a všude různě působících.

Jedná se ovšem o to, na jakém podkladě tato obecná cena má býtí určena. Možnými základy pro ocenění jsou užívání a výnos věcí, jakož i hospodářská směna. Cena dle upotřebitelnosti (Gebrauchswert) jest převážně subjektivní a nemůže tudíž býtí objektivním měřítkem stejnoměrným. Zjištění objektivního vý-

<sup>26)</sup> Die Grundzüge der Steuerlehre (§§ 138—140).

nosu, zejména při živnostenských podnicích, jest nesnadné; ostatně i při takových podnicích působí na výnos převážně subjektivní okolnosti.

Podklad pro vyměření daně, který by byl všeobecným a jehož může býtí použito pro všechny druhy věcí, poskytuje dle Fuistinga jenom hospodářská směna. Pouze při této lze ze známých cen, jež se vytvořily pro stejnorodé předměty, bezprostředně odvoditi obecnou cenu směnnou, t. j. cenu kupní. Má-li tudíž býtí učiněno zadost finančně-vědecké zásadě spravedlnosti (stejnoměrnosti), musí všude, kde cena majetkového předmětu jest podkladem pro vyměření dávky, kupní cena býtí výlučnou základnou každého ocenění.

Stejnoměrnosti daňové by nikterak neodpovídalo, kdyby pro jisté druhy věcí cena výnosová, pro jiné cena kupní anebo i pro týž druh podle náhodných okolností anebo podle libovůle úřadů anebo držitelů byla rozhodnou jednou cena výnosová a jindy zase cena kupní. Výše výnosu mívá sice vliv na výši kupní ceny, přece však cena výnosová i cena kupní se více méně rozcházejí. Tak na př. stavební místa nemají jako taková vůbec žádné výnosové ceny, mají však vysokou cenu kupní; ani při hospodářských statcích nekryje se zpravidla kupní cena s cenou výnosovou. Kupní cenu má každá věc, která je vůbec způsobilou k odhadu a kupní cena dá se také zpravidla určití dle výsledků směnného obchodu. Použití výnosu jako pouhého pomocného prostředku k zjištění kupní ceny se tímto však nikterak nevylučuje.

K této zásadě, že tam, kde cena majetkového předmětu jest podkladem pro vyměření daní, může býtí rozhodnou pouze cena kupní, přistupuje však dle Fuistinga (a rovněž i dle všeobecných zkušeností) ještě zásada, že třeba každou hospodářskou jednotku ceniti pro sebe jako celek. Ceny se tvoří různě podle toho, je-li předmětem ceny jednotlivá věc pro sebe jako celek anebo více věcí k sobě náležejících. Tak docílíme zcela jiné ceny, oceňujeme-li statek jako celek anebo podle jednotlivých parcel. Cena podle celku je zpravidla mnohem menší než cena, již by bylo dosaženo, kdyby byl statek rozparcelován a kdyby byly prodávány jednotlivé parcely, anebo více parcel dohromady, poněvadž poptávka po menších statcích bývá větší než po statcích velkých. Zpravidla bude takovou jednotkou ocenění (Bewertungseinheit) hospodářská jednotka, t. j. jednotná věc anebo více souvislých

věcí, které mohou hospodářsky existovati samy. Vždy tedy jest zjistiti obecnou cenu každé hospodářské jednotky jako celku. Hodnoty jednotlivých součástí mohou býti pouze číselnými pomůckami.

Jako jednotky ocenění uvádí Fuisting:

a) pokud se týče majetku kapitálového (poněvadž se při tomto majetku jedná zpravidla o náhodné spojení různých jednotlivých položek v rukou téže osoby): cenné papíry všeho druhu, akcie, kuksy atd.

b) pokud se týče majetku pozemkového, dělí Fuisting tento majetek na pozemkový v užším smyslu a na majetek živnostenský. První skupinu rozděluje v pozemky hospodářské a lesní, pak pozemky s budovami a stavební místa. Při nemovitostech, které náležejí k hospodářskému provozu v nejširším smyslu, tvoří každá hospodářsky související držebnost včetně všeho příslušenství a inventáře, jakož i předmětů sloužících vedlejším živnostem jednotku ocenění. To platí také pro věcná práva spojená s pozemky, na př. různá práva užívací, služebnosti, práva reálná atd. Každý jednotlivý zastavený pozemek s příslušnými plochami, na př. dvory, zahradami, jakož i s vedlejšími budovami, které přináleží k budově hlavní, se ocení jako jednotný celek. Každá jednotlivá stavební parcela tvoří pro sebe jednotku ocenění.

Při majetku živnostenském jest předmětem ocenění zakládací a provozovací kapitál každého jednotlivého samostatného živnostenského podniku. Ocenění tu však je obtížné, poněvadž hospodářská směna nemá nikdy za předmět zakládací a provozovací kapitál jako takový, nýbrž se vztahuje vždy na podnik živnostenský sám. Všeobecně možno říci, že při prodeji živnostenských podniků se cena vytváří ve velké míře podle čistě individuálních ohledů. Při prodeji takových podniků se nepřihlíží pouze na jednotlivé součástky zakládacího a provozovacího kapitálu (zásoby zboží, provozovací zařízení, budovy sloužící podniku atd.), nýbrž i k ryze individuálním okolnostem nejrůznějšího druhu (zákaznictvo, dobrá pověst, schopnost dalšího vývoje, konkurence atd.);

c) pokud se týče samostatných zdanitelných práv (steuerbare Rechte), jest každé právo, které může býti předmětem zcizení, jednotkou ocenění.

Hospodářská směna jest tedy jediným a bezprostředním pramenem, z něhož se pozná obecná cena. Pouze pro tuzemské hotové peníze a cenné hodnoty těmto na roveň postavené (státovky, bankovky) jest obecná cena současně dána s cenou nominální. Jinak mohou ceny nominální býti pro ocenění rozhodnými jenom potud, pokud se neuchylují příliš od kupní ceny.

Aby však hospodářská směna byla skutečně spolehlivým pramenem ke zjištění obecné ceny, jest třeba dalších momentů. Především jest třeba, aby se posuzovaly prodeje z doby přítomné. Pokud přítomné poměry nepodávají dostatečné opory, může býti sice přihlíženo k nejbližší minulosti, avšak třeba vzíti zřetel na mezitímní okolnosti, jež měly vliv na vytvoření ceny. Podobně může býti přihlíženo i k budoucnosti, při čemž dlužno však dbáti okolností, které již v přítomné době v hospodářském styku ukazují na možnost změny cen.

Posuzovati správnost kupní ceny lze dále pouze dle prodejů, uzavřených za normálních poměrů. Nelze tudíž přihlížeti ke kupům s nepravdělným vytvořením ceny, jdoucím nad cenu obecnou (okolnosti osobního rázu, jako jest scelení pozemků, rozšíření průmyslových závodů atd.), dále ke kupům s nepravdělným vytvořením cen zůstávajících za obecnou cenou, jež se přihází zejména při kupech mezi blízkými příbuznými.

Dále třeba přihlížeti zejména, pokud jde o nemovitosti, na momenty místní. Obecná cena věcí, vázaných na určité místo, může se tvořiti ve velmi různé výši podle místa samého; jsou zajištěné rozdíly nejenom mezi městy a venkovem, nýbrž i uvnitř jednotlivých měst a mezi jednotlivými venkovskými místy mezi sebou. Může tudíž býti brán zřetel pouze k místním kupním cenám, t. j. ke kupním cenám onoho okolí, které tvoří jakousi jednotku pro hospodářský styk, tedy zpravidla nejbližšího anebo alespoň blízkého okolí.

Pro posuzování kupní ceny jsou konečně rozhodnými i jisté momenty věčné. Jest zřejmo, že na př. obytné domy a budovy tovární, vily a obytné budovy dělnické nemohou se vzájemně srovnávati, pokud se týče ocenění. Tak jest tomu i při hospodářských statcích, které jsou různé podle velikosti a druhu; tak vytváří se na př. pro jednotlivé samostatné parcely, dále pro malé, prostřední a velké rolnické statky, pro velkostatky, cena podle tak různých hospodářských hledisk, že je zde vůbec vyloučeno posu-

zovati je stejnoměrně a že tedy nelze srovnávat kupní ceny jedné kategorie s kupními cenami kategorie druhé.

Kupní smlouvy, uzavřené ovšem za normálních poměrů, jak vylíčeno, tvoří tedy jediný a bezprostřední pramen, z něhož lze poznati obecnou cenu. Musí tedy i normální kupní cena býti v prvé řadě rozhodnou pro ocenění k účelům daňovým.

Těmto úvahám Fuistingovým odpovídá i povšechné ustanovení RAO, pokud se týče zjištění ceny, jakožto podkladu pro vyměření dávky. Pravíme povšechné; RAO uvádí totiž vedle toho i zvláštní ustanovení o ocenění různých předmětů, jež uvedeme později.

RAO stanoví v § 137, že při oceňování zásadně — totiž pokud jednotlivé daňové zákony nestanoví jinak — jest rozhodnou cena obecná (der gemeine Wert), při čemž se má oceniti každá hospodářská jednotka pro sebe jako celek. Obecnou cenou jest dle §u 138 cena, již lze v obyčejném obchodním styku docílit při prodeji ceněného předmětu; při tom jest bráti zřetel na všechny okolnosti, jež mají vliv na výtvoření ceny, vyjímajíc neobyčejné anebo výlučně osobní okolnosti. Touto obecnou cenou jest tedy cena prodejní. Oceňují-li se majetkové kusy věnované nějakému podniků, určí se cena za předpokladu, že podnik při prodeji nezaniká, nýbrž že se vede dále (§ 139, odst. 1.)

Ustanovení §u 137 nesrovnává se s ustanovením §u 39 říšsko-německého obchodního zákona. Dle § 39 a 40 tohoto zákona (čl. 29 obchod. zák. čsl.) vychází kupec, sděluje-li bilanci, od ceny jednotlivých majetkových kusů, třebaže smí vzíti zřetel na celkovou situaci podniků. Naproti tomu sluší dle §u 137 RAO oceniti kupecký podnik jako celek; dlužno tedy při ocenění k účelům daňovým přihlížeti k tak zvaným immaterielním hodnotám (firma, zákaznictvo, vynálezy, pověst atd.).

Při předmětech trvale věnovaných provozu (stroje atd.) připouští RAO v § 139, al. 2, obecnou cenu (užívá zde výrazu „wirklicher Wert“), je-li nižší než cena, která resultuje, odečteme-li od ceny nákupní a výrobní (Anschaffungs- und Herstellungspreis) kvotu připadající na opotřebování (Abnutzung); je-li však obecná cena vyšší, jest druhá cena rozhodnou<sup>27)</sup>.

<sup>27)</sup> Toto ustanovení nebylo v původním návrhu zákona a bylo vsunuto do zákona teprve během parlamentního jednání, čímž vznikly vůči povšechnému ustanovení v §u 137 jisté nesrovnalosti, viz o tom: Becker: Reichs-abgabenordnung, poznámky ku §u 139 RAO.

Zásadou tedy podle RAO jest, že — pokud nějaký zákon speciální nestanoví něčeho jiného — pro ocenění jest rozhodnou prodejní cena, již dle daných poměrů lze docílit, při čemž každá hospodářská jednotka má se oceniti jako celek. To platí tedy i pro případ, když k nějakému provozovacímu majetku, o jehož cenu se v celku jedná, náležejí i cenné papíry, práva a dluhy; cení-li se však tyto předměty jednotlivě pro sebe samostatně, cení se dle zvláštních pravidel, jež později uvedeme.

O tom, co se má považovati za hospodářský celek, mají dle §u 137 RAO rozhodovati běžné názory, místní zvyky, účel předmětu ceněného a hospodářská souvislost (stavení obytná, hospodářské pozemky, stavební místa, živnostenské obchodní podniky, továrny atd.).

Zásada, že pro ocenění jest rozhodnou obecná cena, t. j. cena prodejní, platí povšechně i při ocenění pozemků. RAO uvádí sice v §u 152 „zvláštní předpisy“ pro ocenění pozemků a stanoví, pokud jde o daně ze jmění (včetně daně dědické) jako pravidelnou cenu pozemků cenu vyšetřenou dle výnosu, připouští však, že poplatník může do uplynutí rekursní lhůty v každém případě žádati, aby pozemek, o nějž jde, mohl býti oceněn dle ceny obecné, tedy prodejní.

O tom, jak se prodejní cena skutečně vyšetří, nemá zákon dalších ustanovení.

Zásada v § 137 — že se totiž každá hospodářská jednotka má vždy oceniti jako celek — opakuje se v §u 140, který praví, že i v tom případě, když jistý předmět přísluší dohromady více osobám, se jeho cena vyšetří zpravidla jako celku a přičítá se každé osobě podle poměru jejího podílu. Kdyby tedy se prodala nebo zdělila na př. jedna třetina jisté věci, nevyšetří se cena jen této třetiny sama o sobě, nýbrž cena celé věci a třetina této jest cenou převedené třetiny (jinak § 5 čsl. novely ze dne 18. června 1901, č. 74 ř. z.) Jinak § 140 RAO neobsahuje ničeho dalšího o vlastním ocenění samém.

Pokud se týče finančně-právních norem čsl., lze říci, že podobného povšechného ustanovení o ceně majetkových kusů naše finančně-právní normy neznají. Analogie s občanským právem dovolovala by, aby normy občanského zákona (§ 305 a 306 obč.

nému ustanovení v §u 137 jisté nesrovnalosti, viz o tom: Becker: Reichs-abgabenordnung, poznámky ku §u 139 RAO.

zák.)<sup>28)</sup> mohly být rozhodnými pro vyšetření ceny i v oboru práva finančního. Obč. zák. praví v §ech 305 a 306 toto: Odhadne-li se věc podle svého obecného užitku, který má některé doby na nějakém místě, stanoví se tím její řádná a obecná cena. Hledí-li se však ke zvláštním poměrům a k zvláštní oblibě, kterou má k věci pro náhodné její vlastnosti ten, jemuž hodnota její se má nahraditi, je to její cena mimořádná. — Není-li nic jiného buď stranami smlouveno nebo zákonem stanoveno, budíž věc odhadnuta podle své obecné hodnoty.

Toto zákonné ustanovení jest výslovně citováno v §u 11 decennálního předpisu o poplatkovém ekvivalentu (nař. ze dne 19. října 1920, č. 587 Sb. z. a n.). Nějaké povšechné normy, jež by toto ustanovení rozšiřovalo na všechny druhy dávek, u nás však není. Neurčitost textace cit. §ů 305 a 306 („Nutzen“) při pouští výklad, že obecnou cenou může být jak cena prodejní, tak i cena výnosová. Toto ustanovení jest tedy pro účely daňové sotva přijatelným. Zásada stejnoměrnosti daňové jistě vyžaduje, aby právě základ vyměřovací mohl být vyšetřen pokud možno přesně, a to pro všechny subjekty na stejných principech; bude tudíž nutno stanoviti v kodifikaci pravidla přesnější.

Již nyní má právní řád čsl. pro obor práva poplatkového přesná pravidla ke zjištění ceny různých majetkových předmětů. Těchto pravidel anebo po př. jim podobných by bylo možno použiti i v kodifikaci. Přihlédneme k nim tudíž blíže a uvedeme současně jim odpovídající zvláštní ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách. Majetkové kusy, o něž jde, jsou věci hmotné (nemovité i movité) i věci nehmotné (práva, zvláště pohledávky z cenných papírů a zejména plnění se opětuující, jako jsou renty a vůbec jiná opětovná plnění, na př. nájemné, činže a pod.

#### a) Ocenění věcí nemovitých.

Poplatkový zákon z r. 1850 stanoví v § 50, pokud se týče ocenění věcí nemovitých, toto:

Za hodnotu nemovité věci se považuje pro vyměření poplatků:

aa) při smlouvě tržové (kupní) zpravidla vymíněná kupní

<sup>28)</sup> Krčmář: „Ustanovení o hodnotě a ceně v občanském zákoně a jejich poměrech k některým otázkám současným“ ve Sborníku věd právních a státních 1922. Viz kromě toho učebnice o občanském právu rakouském (čs.).

cena<sup>29)</sup> v hotovosti s hodnotou vedlejších závazků a výhrad učiněných prodávatelem a pasiv, které převzal kupitel vedle hoto-  
vého placení<sup>30)</sup>,

bb) při jiných nabývacích způsobech, jako jsou smlouvy směnné, smlouvy postupné, smlouvy společenské, smíry a pod.<sup>31)</sup>:

a) Hodnota zjištěná posledním soudním odhadem, není-li proti jeho přiměřenosti podstatných závad, a

β) není-li takového odhadu, kupní cena, která se stržila při posledním prodeji, s vedlejšími závazky, pokud prodej se nestal před dobou delší 6 let;

cc) V žádném z případů uvedených sub aa) a bb) nesmí hodnota, jde-li o věc podléhající dani pozemkové nebo činžovní, nebo oběma, být vzata nižším obnosem, než jest tak zv. daňové multiplum, t. j. sedmdesátinásobná daň pozemková, anebo plná šedesátinásobná daň činžovní. Výjimka jest pouze přípustna, když u srovnání se stavem, jenž byl vzat za podklad vyměření jmenovaných daní, nastalo nahodilými okolnostmi zmenšení nebo zhoršení věci, a je-li o této nižší hodnotě podán nepochybný průkaz. V multiplu pozemkové daně jest již obsažena i cena příslušenství.

dd) I když jsou dány okolnosti uvedené sub aa) a bb), může mezi poplatníkem a finanční správou být o ocenění nemovitosti uzavřena dohoda, anebo

ee) může jak poplatník, tak i finanční správa zažádati o zvláštní soudní odhad k tomuto účelu. Tento soudní odhad se děje podle ministerského výnosu ze dne 25. července 1897, ř. z. č. 175 o odhadu nemovitosti (Realschätzungsordnung)<sup>32)</sup>.

Multiplum uvedené sub cc) platí však dle § 6 cís. nař. ze dne 19. března 1853, ř. z., č. 53 i pro případy soudního odhadu.

Pokud se týče břemen, praví § 56, že při zjištění ceny

<sup>29)</sup> Pokud se týče ceny zvláštní obliby, viz § 6 cís. nař. ze dne 19. března 1853, ř. z. č. 53.

<sup>30)</sup> Judikaturu nejvyššího správního soudu o tom, co se vyzumívá vedlejšími závazky a výhradami učiněnými prodávatelem, viz: Roschnik: Handbuch des österr. Gebührenrechtes, str. 212—214.

<sup>31)</sup> O převodech nemovitostí z důvodů obohacení bude pojednáno níže.

<sup>32)</sup> O tom, kdo nese náklady odhadu, viz § 53 popl. zák. z r. 1850.

nějaké věci mohou se sraziti pouze veřejné dávky, na ní vázající a břemena, bez nichž nelze věci používat<sup>33)</sup>.

Předpisy o ocenění nemovitosti shora uvedené byly, pokud se týče poplatků z převodů bezúplatných, derogovány zákonem ze dne 12. srpna 1921, č. 337 Sb. z. a n., o dani z obohacení. Tato novela stanovila speciální předpisy pro tuto daň a vyslovuje v § 10 povšechnou zásadu, že základem pro vyměření daně z obohacení (též poplatku nemovitostního) jest obecná (prodejní) cena majetkových předmětů z doby úmrtí (dědického nápadu), pokud se týče z doby nabytí. Strana je povinna přiznati svědomitě tuto cenu, zároveň pak oznámiti finančnímu úřadu všechny okolnosti a pomůcky potřebné k jejímu vyšetření. Zvláštní ustanovení pro ocenění budov má § 12 této novely, který praví, že při staveních nemá, pokud se týče pozůstalostí, po jistou dobu býti základem daně z obohacení a poplatku nemovitostního cena vyšší, nežli která převyšuje cenu výnosovou o polovici; za cenu výnosovou považuje se 25násobek činžovního výnosu (nebo činžovní hodnoty) z doby úmrtí (nápadu) po odečtení státní daně činžovní, jakož i veřejných přírůžek na ni připadajících, při čemž třeba oceniti zvláště příslušenství, které není zahrnuto v ceně výnosové. Nepovažuje-li však finanční správa přiznanou cenu anebo poplatník cenu vyšetřenou dle § 12 za přiměřenou, stanoví se cena jako základ pro vyměření daně buď dohodou mezi finančním úřadem a poplatníkem a nedojde-li k ní, posudkem znalců. Ocenění posudkem znalců věnuje zákon velmi značnou část (expertise) a stanoví o tom zvláštní normy<sup>34)</sup>.

Pokud se týče ocenění nemovitostí pro vyměření poplatkového ekvivalentu viz § 11 a násl. decennálního předpisu pro tento ekvivalent.

Přihlédneme nyní k zvláštním pravidlům, jež uvádí RAO pro ocenění věcí nemovitých:

Pozemky vůbec mají se ceniti dle ceny obecné § 152, al. 1, tedy dle ceny prodejní (§§ 137 a 138); pokud však jde o daně ze jmění (včetně daně dědické), má býti za základ vzata hodnota výnosová. Zákon tu rozděluje nemovitosti na:

<sup>33)</sup> Viz blíže Roschnik: Handbuch, str. 97.

<sup>34)</sup> O původu a významu této expertise viz: Lepař: Zákon o dani z obohacení, str. 37 (Brno 1922).

a) pozemky, určené trvale ku polnímu a lesnímu hospodářství nebo zahradnictví;

b) zastavěné pozemky, jež jsou určeny k účelům bytovým nebo živnostenským a jejichž užívání a zastavení odpovídá způsobu v místě obvyklém. Vyjmuty jsou tedy budovy, při nichž způsob používání a výše nákladů na vybudování a udržování stavebních a jiných zařízení ukazují, že má pozemek sloužiti účelům neobyčejným, zvláště přepychu<sup>35)</sup> držitelově.

Tu pak zákon stanoví výslovně, co se rozumí hodnotou výnosovou:

1. V případě a) jest to 25násobek čistého výnosu, který mohou pozemky průměrně a trvale poskytovat dle svého hospodářského určení při řádném a obvyklém hospodářství za obyčejných poměrů s námezdními silami. Jest to tedy 4%ní kapitalizovaný čistý výnos. V tomto multiplu jsou již obsaženy ceny budov sloužících řečeným účelům a provozovacích prostředků (inventáře a skutečné t. j. k řádnému hospodaření skutečně potřebné příslušenství). Z toho, že zákon praví: Pozemky určené k tomu, aby trvale sloužily polnímu a lesnímu hospodářství nebo zahradnictví, vysvítá již samo, že se toto ustanovení nemůže vztahovati na stavební místa nebo na půdu určenou k účelům dopravním a pod., anebo na pozemky, při nichž podle daných poměrů lze míti za to, že v dohledné době budou sloužiti jiným účelům než polnímu a lesnímu hospodářství anebo zahradnictví. Zákon tuto výjimku však ještě výslovně stanovil zvláště:

2. v případě b) jest to 25násobek výnosu z nájmu nebo pachtu, který v posledních třech letech průměrně byl docílen, anebo by býval pachtem nebo pronájmem docílen býti mohl, po srážce jedné pětiny za vedlejší závazky<sup>36)</sup> a náklady udržování.

V každém případě však může poplatník až do uplynutí odvolací lhůty žádati, aby místo hodnoty výnosové byla za základ vzata cena obecná, t. j. prodejní. Pokud se týče ceny výnosové, praví úřední odůvodnění toto: Pojmy obecná cena a cena výnosová se nevyklučují; v mnohých případech bude obecná cena určena cenou výnosovou. Vždy však se může státi, že i při ryze hospodářských pozemcích obecná cena bude vyšší než cena

<sup>35)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, str. 265.

<sup>36)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, str. 289.

výnosová. Proto z ohledů slušnosti stanoví § 152, al. 2, RAO, že při pozemcích, jde-li o daň z majetku (jmění), má být rozhodnou cena výnosová (vyjímaje ovšem dříve uvedené pozemky, jako jsou stavební místa atd.).

Co je při pozemcích, sloužících polnímu a lesnímu hospodářství a zahradnictví, „čistý výnos“, zákon výslovně nestanoví; praví pouze v § 152, al. 3, že jest to výnos, který ony pozemky mohou průměrně a trvale poskytovat dle svého hospodářského určení při řádném a obvyklém hospodářství za obvyčejných poměrů a za používání námezdných sil<sup>37)</sup>.

Pokud se týče práv, jež dle právních předpisů se řadí k věcem nemovitým, praví RAO v § 153, že pro ocenění těchto práv platí též pravidla, jako pro ocenění nemovitostí (srovnej § 298 obč. zák. čsl. na př. radikované živnosti, právo stavební a j.).

Oceňuje-li se nemovitost, třeba oceniti též práva a užitky spojené s nemovitostí (vedle práv, jež třeba řaditi k nemovitým věcem) (§ 154 RAO).

Aby byla vytvořena jednotná a trvalá base pro ocenění pozemků, zavádí RAO stálé seznamy o ceně pozemků, které mají být nadále vedeny v patrnosti. Tyto seznamy mají být jednotným podkladem pro ocenění pozemků pro všechny druhy dávek; jednájí o nich §§ 155 až 160 RAO<sup>38)</sup>.

#### b) Hmotné věci movité.

Pokud jde o předpisy čsl. právního řádu sem spadající, můžeme opět poukázati na ustanovení práva poplatkového.

Podle § 52 zák. popl. z r. 1850 má cenu movitých věcí (kromě cenných papírů) poplatník správně udati; neuzná-li finanční správa tuto cenu za přiměřenou, může žádati za soudní odhad. I zde však jest finanční správa dle § 54 popl. zák. oprávněna uzavřítí dohodu s poplatníkem o ceně předmětu, jež má být podkladem pro vyměření poplatků.

Pro daň z obohacení platí ustanovení novely ze dne 12. srpna 1921, č. 337 Sb. z. a n., již dříve uvedené; i zde platí všeobecná zásada (§ 10), že základem pro vyměření daně z obohacení jest obecná (prodejní) cena nabytých majetkových předmětů z doby úmrtí, resp. z doby nabytí. Strana jest povinna přiznati cenu;

<sup>37)</sup> O čistém výnosu viz blíže Buck-Lucas: Handausgabe, str. 267 a násl.

<sup>38)</sup> O významu těchto seznamů viz Buck-Lucas, str. 297 a 298.

nepovažuje-li však finanční správa přiznanou cenu za přiměřenou, stanoví se cena pro vyměření daně buď dohodou mezi finančním úřadem a poplatníkem, a nedojde-li k ní, posudkem znalců (expertise). Konečně sluší podotknouti, že novela o dani z bezúplatných majetkových převodů z r. 1915, č. 278 ř. z., má v § 19 zvláštní pravidla o ocenění uměleckých děl a j.

Podle RAO dlužno movité věci ceniti dle všeobecné zásady §u 137, al. 1, t. j. dle ceny obecné (prodejní). RAO nemá zvláštních pravidel, které by se týkaly movitých věcí všeho druhu; uvádí pouze v §u 139 výjimku od všeobecné zásady, jde-li o věci, které jsou trvale věnovány nějakému provozu a praví v odst. 2, že předměty trvale věnované k provozování nějakého podniku mají se ceniti dle ceny nákupní a výrobní (Anschaffungs- und Herstellungspreis) po srážce kvoty, připadající na opotřebování předmětů (odpisy); avšak i v těchto případech jest přípustná cena nižší, když odpovídá skutečné hodnotě (wirklicher Wert) v době sestavení bilance. Nevysvítá ze zákona s jistotou, zda tato „skutečná hodnota“ jest identickou s cenou obecnou (prodejní) či odpovídá-li ceně výnosové nebo jiné. Zákon zde mluví o věcech věnovaných podniku a o sestavení bilance. Dlužno tedy míti za to, že se jedná o podniky, při nichž je sestavení bilance obvyklým; jsou to tedy věci podniků živnostenských, obchodních i průmyslových (stroje, suroviny, zařízení ke zpracování hotových produktů a pod.; ba § 139, al. 2, nerozeznává mezi movitými a nemovitými věcmi, takže vlastně se vztahuje také na nemovité věci takových podniků, na př. tovární budovy, skladiště atd.). Ostatně jsme již dříve podotkli, že toto ustanovení § 139, al. 2, v původním návrhu zákona nebylo a že tam bylo vsunuto teprve během parlamentního jednání. Toto ustanovení mělo být výhodou pro kruhy živnostenské, vede však k rozporům vůči všeobecné zásadě dle §§ 137 a 138 (zásadou jest cena obecná, t. j. prodejní) a vůči zvláštním ustanovením § 152, al. 2, o ocenění věcí nemovitých (rozhodnou jest cena výnosová, po př. prodejní).

#### c) Ocenění pohledávek.

Pravidla platná podle čsl. právního řádu jsou tato:

aa) Pohledávky z cenných papírů: původní ustanovení měl § 51 popl. zák. V čs. republice nastoupil na místo tohoto para-



grafu zákon ze dne 11. června 1919, č. 329 Sb. z. a n., o ocenění předmětů bursovních obchodů pro účely poplatkové. Zákon tento praví, že pro ocenění cenných papírů a podobných předmětů bursovních obchodů je rozhodným záznam pražské bursy (za jistých podmínek i jiné tuzemské bursy, která bude zřízena onoho dne, podle kterého se řídí vypočtení poplatku, a nebylo-li pro ten den žádného záznamu, tedy poslední záznam předchozí, nikoliv však starší jednoho měsíce. Není-li příslušný cenný papír nebo předmět bursovního obchodu vůbec znamenán na žádné tuzemské burse, rozhoduje o vyměření poplatku jeho nominální cena. Jak finanční správa, tak i poplatník může však dáti zjistiti cenu zvláštním soudním odhadem, anebo může uzavrítí finanční správa s poplatníkem dohodu (podle §u 54 popl. z.). Pro daň z obohacení stanoví § 11 novely ze dne 12. srpna 1921, č. 337 Sb. z. a n., že při předmětech bursovního obchodu tvoří daňovou cenu poslední kurs znamenán na tuzemské burse, není-li starším jednoho měsíce. Není-li zde ani úředního kursu, ani jiné odhadní ceny tuzemské bursy, a nedojde-li o ceně k dohodě, zdání se cena jmenovitá. Nepovažuje-li finanční správa anebo poplatník tuto cenu, za přiměřenou, stanoví se cena buď dohodou mezi oběma a nedojde-li k ní, posudkem znalců (expertisa).

bb) O jiných pohledávkách nemá poplatkový zákon zvláštního ustanovení; sluší je ceniti jako „jiné movité věci“ dle § 52 popl. zák. uvedeného sub b).

cc) Pokud se týče nejistých a nedobytných pohledávek, viz § 17 čís. nař. ze dne 15. září 1915, č. 278 (o poplatcích z bezúplatných převodů majetkových).

RAO uvádí zvláštní pravidla, podle nichž se ocení pohledávky v §§ 141—143; dlužno poznamenati, že tato pravidla jsou rozhodnými pouze, cení-li se tyto pohledávky samy pro sebe. Cení-li se jako součást hospodářské jednotky, platí všeobecná zásada § 137 a pravidlo § 138, že totiž tyto pohledávky se současně oceňují s ceněnou hospodářskou jednotkou jako její součástky<sup>39)</sup>.

Cenné papíry (které mají v Německu kursovní hodnotu) cení se dle této hodnoty. Kursovní hodnotu mají papíry v Ně-

<sup>39)</sup> Becker: Reichsabgabenordn., poznámky ku §§ 141 až 143; Buck-Lucas: Handausgabe, poznámky ku §§ 141—143.

mecku tenkrát, když jejich kurs jest úředně zjištěn na nějaké říšskoněmecké burse a jest pojat do úřední listiny o kursech.

Akcie bez kursovní ceny cení se dle ceny prodejní, kterou vyšetří finanční správa, po případě, není-li dostatečných znaků pro tato šetření, dle ceny obecné, při čemž se přihlíží k celkovému jmění anebo ku prosperitě podniku. Toto ustanovení jest nejasné, poněvadž i obecná cena jest dle §u 138 cenou prodejní<sup>40)</sup>.

Kuxy nebo podíly na těžířstvu nebo společnosti s omezeným ručením cení se jako papíry uvedené v předcházejícím odstavci.

Pohledávky zapsané do dlužní knihy nějaké veřejné korporace (státu, obce a j.) cení se dle kursovní ceny příslušných dlužních úpisů dotýčné veřejné korporace.

Jiné pohledávky (zápůjčky, spořitelní vklady, směnky, hypotéky) a dluhy cení se dle ceny nominální, není-li zvláštních okolností, z nichž vyplývá cena vyšší nebo nižší.

Bezúročné, časem doložené pohledávky (nebo dluhy), se diskontují dle přiměřené úrokové sazby na dobu ocenění.

Nároky (ještě neplatné) z pojištění životního, kapitálového nebo rentového, se cení dvěma třetinami zaplacených premií nebo příspěvků, po případě dle ceny zpětné koupě pojišťovnou.

Nedobytné pohledávky se necení a nepřihlíží se k nim.

#### d) Ocenění opětujících se plnění.

Zde jest i uvnitř čsl. poplatkového práva velká různost pro ocenění opětujících se plnění. Máme normy poplatkového zákona z r. 1850, dále normy o soudních poplatcích a konečně normy o ocenění těchto plnění pro daň z obohacení.

Poplatkový zákon z r. 1850 má ve svém § 16 tato pravidla oceňovací:

aa) je-li opětovná dávka vymíněna na dobu určitou, nedosahující však deseti let, vyměří se poplatek ze součtu hodnot pro celou dobu;

bb) mají-li opětovné dávky trvati deset let nebo více než deset let, vyměří se poplatek z desetinásobku roční dávky;

cc) je-li doba opětovných dávek omezena dobou života určité osoby, zpoplatní se podle desetinásobku a má-li se řídití

<sup>40)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, str. 235.

doba opětovných dávek dobou života dvou nebo více osob, podle patnáctinásobku roční dávky;

dd) jde-li o dávku navždy se opakující, nebo řídí-li se dávka trváním korporace nebo ústavu, zřízených na neurčitou dobu, podléhá poplatku podle dvacetinásobku roční dávky;

ee) je-li dávka vymíněna na jinou neurčitou dobu, jest zapraviti poplatek z trojnásobku roční dávky.

Kromě toho vyvinula se v praxi jistá pravidla pro ocenění, z nichž uvádíme: Jsou-li opětovné dávky vymíněny na více než deset let, a v nestejných ročních obnosech, ocení se desetinasobkem průměrné roční dávky; vymíní-li se opětovné dávky na dobu života dvou anebo více osob tím způsobem, že po smrti jedné se dávka zmenší, ocení se tyto dávky tak, že vyšší roční dávka vymíněná, pokud nezemře jedna z osob, se vezme desetinasobně, dávka pak, která má býti plněna po smrti této osoby, však pětinasobně a součet se podrobí poplatku; cena stoupající renty na doživotí se ocení desetinasobkem průměrné roční hodnoty.

Pro ocenění pro soudní poplatky jsou rozhodnými ustanovení jurisdikční normy o hodnotě předmětu sporu. Jsou to tato pravidla: Hodnota práva při vybírání úroků, důchodů, plodů a jiných opětujících se požitků čítá se dle § 58 jurisdikční normy při trvání navždy dvacateronásobnou, při trvání neurčitém nebo na čas života omezeném desateronásobnou roční dávkou, při trvání určitém čítá se však úhrnná částka toho, co příště bude přijato, avšak v nižádném případě více než dvacateronásobnou roční dávkou.

Při sporech, jichž předmětem jsou opětující se plnění především na dobu určitou, a po této době na dobu neurčitou, přičítá se k úhrnné hodnotě toho, co za určitou dobu bude přijato, ještě desateronásobný obnos roční dávky za dobu neurčitou; úhrnný obnos však nesmí přesahovati dvacateronásobné roční plnění.

Je-li sporno, zdali trvá poměr pachtovní anebo nájemní, položí se za základ ocenění obnos činže, připadající na celou spornou dobu (§ 58 jur. normy).

K ustanovení § 15 novely o soudních poplatcích z r. 1915, č. 279 Sb. z. a n., o ocenění sporného předmětu podle druhu sporu a soudní příslušnosti netřeba tu přihlížeti. Ustanovení

tato jsou příliš speciální, než aby kodifikace všeobecná jich mohla použiti.

Pokud se týče ocenění opětovných plnění pro daň z obhacení, poukazujeme na § 20 cís. nař. z 15. září 1915, č. 278 ř. z.; i tato ustanovení mohou býti předmětem pouze zákonů zvláštních (ocenění práva poživacího, užívacího a práva na důchod).

RAO uvádí sice různá zvláštní pravidla pro ocenění práv poživacích nebo opětujících se plnění (rent) v §§ 144 a 145, trvá však i zde při všeobecné zásadě stanovené §em 137. Dle § 144, posled. odst., mají totiž tato práva býti ceněna dle ceny obecné (prodejné), je-li tato cena obecná prokazatelně nižší nebo vyšší než obnosy resultující dle pravidel zvláštních.

Zvláštní očeňovací pravidla jsou tato: Plnění obmezená na dobu určitou sečítají se za celou dobu, při čemž se odečte mezitímní úrok, t. j. budoucí plnění se diskontují na dobu cenění. (Maximem jest obnos, jenž se rovná kapitalisovanému ročnímu obnosu dle zákonné sazby úrokové); plnění na dobu života jedné osoby cení se dle jistého multipla, uvedeného v § 145, podle fyzického věku osoby; při plnění na dobu života více osob rozhoduje stáří nejstaršího nebo nejmladšího podle toho, má-li právo zaniknouti smrtí toho, kdo zemře nejdříve, anebo toho, kdo zemře nejpozději; plnění navždy cení se dle dvacetipětinasobku roční hodnoty, plnění na dobu neurčitou (vyjímajíc případy, kdy jde o plnění na dobu života jedné nebo více osob) cení se dle dvanáctapůlnásobku roční hodnoty. Jednoroční hodnota užívání nějakého peněžitého obnosu oceňuje se čtyřmi procenty tohoto obnosu; při plnění nejistých anebo takových, jichž výše se mění, cení se jednoroční hodnota dle průměrného obnosu, jehož pravděpodobně bude docíleno v budoucnosti (§ 146).

Tato pravidla pro ocenění platí, ať se jedná o plnění jako aktiva, nebo jako pasiva.

Jak patrně, jsou mezi pravidly pro ocenění řečených plnění mezi RAO a pravidly dle norem čsl. poplatkového práva podstatné rozdíly.

Konečně sluší ve stati o rozsahu platební povinnosti poukázati na jistou zvláštnost některých čsl. finančně-právních norem. Tyto normy dovolují totiž v některých případech (obyčejně z důvodů technických obtíží, které skýtá přesné vyšetření základu

pro vyměření daně), aby daň byla paušalována, t. j. aby byla vyměřena jistým obnosem, smluveným mezi finanční správou a poplatníkem. Takové případy máme při dani z lihu, jedná-li se o některé kategorie menších lihovarů, při dani z převodu statků a dani přepychové, dani z masa, všeobecné dani nápojové, v jistých případech i dani přepravní a konečně v oboru práva poplatkového (viz zejména § 28 popl. zák., dle něhož se paušalování poplatků povoluje různým společnostem, ústavům a osobám a paušalování poplatků z obchodních knih). Ustanovení o paušalování by ovšem, pokud se týče podrobností, bylo ponechati jednotlivým zákonům: kodifikace by však mohla povšechně stanoviti přípustnost „paušalování dávek za podmínek stanovených jednotlivými zákony o dávkách“.

### 3. Plnění platební povinnosti.

Placení dávek v hotovosti a kolkovými známkami. Zevrubná ustanovení o placení kolkovými známkami sluší ponechati zvláštním předpisům. Podstatné znaky právně platného placení dávek v hotovosti by bylo pojatí do kodifikace. Splatnost dávek. Placení dávek cennými papíry a kompensací. Uvěření dávek a způsoby zajištění při něm. Posečkání (poshovění) dávek. Prominutí a odepsání dávek z důvodů hospodářských. Odepsání dávek pro nedobytnost. Prominutí a odepsání dávek zjevně bezdůvodně předepsaných. Placení dávek osobami třetími.

Plnění platební povinnosti znamená platiti. Placením dostává se státu peněz na úhradu potřeb; má se tedy zpravidla platiti v hotovosti. Z technických důvodů však lze též připustiti placení kolkovými známkami (kolkem, blanketem se vtisknutým kolkem anebo blanketem stranou dodaným, na nějž se kolek natiskne). Proti zneužívání kolků jsou ovšem nevyhnutelný jisté kautely; tyto kautely mohou býti předmětem pouze jednotlivých právních norem (viz nař. ministra financí ze dne 28. března 1854, ř. z. č. 70); nedoporučovalo by se tudíž pojímati do kodifikace zvláštní ustanovení o placení kolkovými známkami a bylo by je přenechati jednotlivým zákonům. V kodifikaci by bylo stanoviti pouze přípustnost placení dávek kolkovými známkami. Jinak však jest tomu, pokud se týče placení v hotovosti; zde by bylo stanoviti přesná pravidla.

Bylo by tu především stanoviti způsob, jakým se akt pla-

tební děje, anebo může díti (hotově u úřadu, poštovní poukázkou, složením u poštovního úřadu na účet příslušné pokladny s použitím šeku poštovního úřadu šekového, anebo přepsáním z poplatníkového konta u poštovního úřadu šekového na konto pokladny státní<sup>41</sup>). RAO má příslušná ustanovení v § 102. Dále by bylo stanoviti, komu možno platiti a za jakých modalit formálních, aby platba mohla právně býti považována za zaplacení daně tak, aby toto zaplacení dávky povinnou osobu liberovalo (na př. platiti možno pouze u příslušné státní pokladny v úředních hodinách; placení jednotlivým orgánům finanční správy, na př. zřízcům důchodkové kontroly, berním exekutorům, vyměřujícím úředníkům, atd. nemůže býti nikdy platným placením. Dále třeba stanoviti, v jaké měně lze dávky v hotovosti platiti. Důležitým by bylo též stanovení, co jest průkazem o splnění platební povinnosti.

Neméně důležitým momentem při plnění platební povinnosti jest doba, kdy se má platiti, t. j. doba splatnosti dávek. Tato jest různá podle jednotlivých druhů daní; při spotřebních daních platí se na př. dávka zpravidla při tak zvaném poplatném konání, t. j. různých úkonech, které jsou v jednotlivých zákonech přesně vyčteny (porážka dobytka, vyklizení produktu z provozny nebo skladišť a pod.); toto jsou ovšem dávky, které se platí, aniž by bylo třeba k zjištění výše dávky nějakého úředního aktu. Jsou však dávky, které jsou splatny teprve tehdy, až se jejich výše oznámí osobě dávkou povinné tak zvaným platebním příkazem; tu by snad se doporučovalo pojmouti zvláštní ustanovení do kodifikace ohledně splatnosti těchto dávek. Bylo by tedy v kodifikaci stanoviti, že dávky jsou především splatny podle ustanovení jednotlivých zákonů, pokud pak jde o dávky, jejichž výše se zjišťuje úředním šetřením a oznamuje osobě dávkou povinné platebním příkazem, že jsou tyto dávky splatny doručením platebního příkazu anebo do jisté doby po tomto doručení, anebo jsou splatny vůbec v jisté termíny. O splatnosti přímých dávek jedná dle nynějšího platného právního řádu čsl. zákon ze dne 16. března 1921, č. 116 Sb. z. a n., jenž praví, že přímé daně se mají platiti ve 4 rovných částkách napřed, a to 1. ledna, dubna, července a října každého roku. Bylo by se ovšem vyhýbati v ko-

<sup>41</sup>) Drachovský: Přehled finančního hospodářství čs. republiky 1922, § 75; Myrbach: Grundriss, str. 127.

difikaci názvu „přímé daně“ z důvodů námi již dříve uvedených. Velká řada výjimek z tohoto pravidla nám ukazuje, že by v kodifikaci mělo být stanoveno pouze povšechné pravidlo. Poplatky jsou dle § 60 popl. zák. splatny do 30 dnů po doručení platebního příkazu.

RAO stanoví v § 81, odst. 3., prostě: „Wird eine Frist für die Zahlung einer Steuerschuld“ (vztahuje se na každý druh dávky) gesetzt, so wird die Steuerschuld, soweit nichts anderes vorgeschrieben, mit Ablauf der Frist fällig.“ Splatnost znamená tedy časový moment, kdy platební povinnost má být plněna.

Placením cennými papíry nedostává se státu přímo potřebných hotovostí. Mohlo by takové placení být tudíž zásadně v kodifikaci připuštěno, avšak jen pro případy stanovené zvláštními zákony (zejména placení státními dlužními úpisy, poukázkami a j.).

Další otázkou sem spadající bylo by placení kompensací<sup>42)</sup>. RAO připouští v § 103 kompensaci „mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen“.

Do stati o plnění platební povinnosti by náležela též ustanovení o tak zvaném uvěření daně, dále o posečkání (poshovění), o slevě a odepsání daně.

Pod uvěřením daně rozumíme odklad placení daně za dobu splatnosti, který jest ex lege povoliti každému, kdo dostojí předepsaným podmínkám; naproti tomu jest posečkání daně takovým odkladem placení, který povolují finanční orgány dle svého volného uvážení. Důvodem pro obě jsou hospodářské poměry osob povinných dávkou<sup>43)</sup>.

Uvěření daně se povoluje při clu a některých daních spotřebních za jistých podmínek zákonem stanovených. Stanoviti, kdy, komu a na jak dlouho povoliti úvěr, bylo by zajisté věcí jednotlivých zákonů. Úkolem kodifikace by bylo připustiti zásadně uvěření daně a stanoviti blíže všeobecné podmínky. Nejdůležitější podmínkou jest způsob, kterak daň zajistiti. Dle nynějších zvláštních předpisů může se zajištění státi čs. cennými papíry

<sup>42)</sup> Drachovský: Přehled, § 5; Myrbach: Grundriss, str. 127; Schneider: Abgabengewaltverhältnis, str. 48.

<sup>43)</sup> Drachovský: Přehled, § 75; Myrbach: Grundriss; § 56, Schneider: Abgabengewaltverhältnis, str. 45.

pupilární jistoty, hypotékou, pokud zatížená nemovitost skýtá ještě pupilární jistotu, rukojemství některého úvěrního ústavu, jenž jest k takovému rukojemství zvlášť oprávněn a konečně osobním rukojemstvím alespoň tří hodnověrných rukojmích ručících solidárně; osoby, jimž se úvěr povoluje, jsou též povinny vydati směnečný akcept.

RAO připouští zásadně úvěr v § 105 pro cla a spotřební daně (v kodifikaci by, tuším, nebylo třeba omezovati úvěr na jisté druhy dávek; stačilo by stanoviti, že úvěr daňový jest povoliti za podmínek stanovených příslušnými zákony a na zajištění, dále pak že zajištění se děje tím a tím určitým způsobem). RAO jedná v §§ 109 až 119 o způsobu zajištění a o právních následcích s tím spojených. Ze způsobů zajištění tu přípustných uvádíme zejména: záloha hotových peněz, záloha jistých cenných papírů, zástava jistých pohledávek, hypotéky na tuzemských pozemcích, směnky a rukojmí, vinkulované spořitelní knížky, pojistky, hypotekární úpisy a j.

Posečkání daně znamená, že finanční úřady jsou zmocněny povoliti ku placení dávek již předepsaných anebo již splatných lhůty anebo zaplacení ve více částkách. Právního nároku na posečkání není. Toto posečkání se týká jednotlivých případů a může býti povoleno na žádost osoby dávkou povinné. Kodifikace by mohla vysloviti, že takové posečkání daně jest zásadně přípustno; bližší podmínky však (zejména hospodářské důvody) by mohly býti buď stanoveny kodifikací anebo ponechány moci nařizovací.

RAO praví v § 105, že posečkání daně může býti z důvodů slušnosti povoleno, kdyby zaplacení daně bylo spojeno pro poplatníka s vážnou újmou a není-li daň posečkáním ohrožena; žádá se však zpravidla zajištění daně a placení úroků z poshověné daně. V §u 106 jest vyslovena zásada, že při povolení placení ve lhůtách stávají se všechny dosud nesplacené částky ihned splatnými, když poplatník nedostojí řádně jedné lhůtě včas, ani nezaplatí částku do týdne po obdržení upomínacího lístku, na němž jest tento právní následek vyznačen. Takovou podmínku může ovšem úřad povolující poshovění dáti sám, poněvadž povolení poshovění jest pouze fakultativní a úřad může stanoviti podmínky sám.

Mluvíme-li tu o prominutí (sleva) a odepsání daně, nemáme na mysli prominutí nebo odepsání nesprávně vyměřených anebo zaplacených dávek úřadem odvolacím. Míjíme tím prominutí

dávek, jež z různých důvodů, zejména hospodářských dlužno zmírniti anebo vůbec odepsati. Tak praví na př. § 73 čsl. zákona o osobních daních přímých, že pro podstatné poruchy provozu, vzniklé smrtí anebo nemocí majetníkovou, dále požárem nebo povodněmi a jinými okolnostmi mimořádnými, může jedna nebo několik lhůt čtvrtletních částečně anebo, byl-li provoz po celé čtvrtletí zastaven, také zcela prominuto býti. Dle §u 232 téhož zákona mohou osoby, jichž příjem následkem zániku pramene příjmů nebo následkem neštěstí nebo jiných mimořádných okolností se zmenšil na méně než dvě třetiny obnosu, který byl položen za základ pro vyměření daně, za jistých podmínek žádati za poměrné zmenšení daně. RAO stanoví v §u 108, že ministr financí může v jednotlivých případech zcela anebo zčásti prominouti daně, jejichž vymáhání by dle daných poměrů neodpovídalo slušnosti, anebo může v takových případech naříditi, aby daně byly vráceny, anebo aby daně již zaplacené byly poplatníku započteny k dobru; ministr financí může dále pro případy určitého druhu z důvodů slušnosti poskytnouti všeobecná osvobození anebo snížení daní anebo naříditi, aby již zaplacené daně byly vráceny anebo připočteny k dobru. Máme tedy podle RAO dva případy zmocnění ministra financí: Jednak prominutí v jednotlivém případě, a jednak generelní prominutí dávek pro jisté skupiny dle daných poměrů. V obou případech jest povoleno fakultativní, tedy bez právního nároku, a jest ponecháno volnému uvážení ministra financí; v druhém však případě jest k tomu zapotřebí souhlasu zastupitelství lidu, takže v tomto případě jde o jakési generelní osvobození od dávek s charakterem zákona. Takováto zmocnění ministra financí mohla by býti též předmětem kodifikace.

RAO připouští dále v §u 107 odepsání daní (Niederschlagung), je-li jisto, že vymáhání by nemělo výsledku anebo by bylo spojeno s nepoměrnými náklady.

Sem by také náleželo odepsání daně pro nedobytnost; bylo by také uvažovati o možnosti prominutí nebo odepsání daně, která byla zjevně bezdůvodně předepsána a jež vzešla v moc práva pouze proto, poněvadž byla zmeškána odvolací lhůta.

O placení dávek osobami třetími jsme se zmínili v části o subjektu platební povinnosti.

#### 4. Zajištění plnění platební povinnosti.

I. Ručení. Ručení osobní a věcné. Ručení osobní: Kodifikace nemůže stanoviti při kterých dávkách osobní ručení má býti dáno; to jest věci jednotlivých zákonů o dávkách. Kodifikaci by především náleželo stanoviti případy rázu všeobecného, dále zda ručení má býti solidární nebo subsidiární, zda vedle ručení z norem finančně-právních jest přípustno též ručení smluvní. Dále bylo by řešiti v kodifikaci právní poměr ručícího vůči státu jako věřiteli a vůči osobě dávkou povinné (zejména má-li se dostati ručícímu, který dávkou zaplatil, přednostních práv státu); podobně postihací právo ručícího, jenž dávkou zaplatil, vůči druhým spoluručícím. Vznik a zánik ručební povinnosti. Ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách o ručení osobním. Ručení nevztahuje se pouze na povinnost platební, nýbrž i na jiné povinnosti, obsažené v povinnosti berní. Všeobecná a zvláštní pravidla o osobním ručení v řádu o říšskoněmeckých dávkách. Věcné ručení, jeho podstata. Toto ručení se obsahově kryje se zástavním právem s tím pouze rozdílem, že se realizuje při jistých hmotných věcech movitých finančními úřady bez intervence soudní; bylo by je tudíž v kodifikaci pojatí mezi ustanovení o zákonném zástavním právu.

II. Zákonné zástavní právo. Určiti, které dávky požívají tohoto práva, bylo by ponechati jednotlivým zákonům. V kodifikaci bylo by pouze vysloviti přípustnost jeho. Otázka, zda by vlastníku nemovitosti, na niž vázne zákonné zástavní právo, nemělo se dostati práv podle §§ 469 a 470 obč. zák. v tom případě, když sám, nejsa osobně dávkou povinným, zaplatí daň za osobního dlužníka.

##### I. Ručení<sup>44)</sup>.

Do této stati náleží v prvé řadě finančně-právní ručení, t. j. ručení na základě norem finančního práva; ručení toto jest zvláštním zařízením finančně-právním a uplatňuje se administrativně. Myslitelno jest ovšem i ručení smluvní, t. j. na základě smlouvy uzavřené mezi státem jako věřitelem a nějakou osobou třetí jako rukojmím; toto ručení smluvní slušelo by interpretovati dle norem občanského práva, třeba bychom opět narazili na námitku, že se nejedná o věci mezi osobami soukromými a že tudíž norem občanského práva v takovém případě nelze užiti. Příkladem smluvního ručení za dávkou jest rukojemství třetích osob v případě uvěření dávky. RAO mluví o smluvním ručení v §u 100, al. 2. Zákony finančně-právní rozdělují zpravidla ručení v osobní a věcné.

<sup>44)</sup> Myrbach: Grundriss, str. 92 a násl.; Schneider: Abgabengewaltverhältnis, str. 51 a násl.

## a) Ručení osobní.

Přihlédneme-li k našim platným finančně-právním normám, vidíme, že tyto ukládají obyčejně ručební povinnost takovým subjektům, které mohou mít vliv na osobu dávkou povinnou a mohou působiti k tomu, aby osoba ta skutečně platila, anebo osobám, jimž z protizákonného jednání osoby dávkou povinné vzešel nebo může vzejíti nějaký prospěch anebo konečně jimž se může přičítati porušení nějaké povinnosti anebo vůbec nějaké provinení či účast na jednáních nebo opomenutích, kterými se dávka zkracuje nebo ohrožuje.

Podle platných norem finančně-právních jest stanoveno osobní ručení u různých druhů dávek; uvádíme: solidární ručení spoluvlastníků podniku podrobeného všeobecné dani výdělkové za tuto daň (§77, ost. 1. zákona o osobních daních); solidární ručení propachtovatele živnosti za všeobecnou daň výdělkovou předepsanou pachtýři (§ 77, odst. 2. téhož zákona), ručení při dani rentové dle § 135 téhož zákona, ručení jistých korporací za daň důchodovou (z příjmu) dle § 158 l. c.; ručení příslušníků domácnosti podle § 157, odst. 6. l. c.; ručení osob povinných podle § 234 vykonati srážky z důchodů služebních podle § 237 téhož zák.; ručení dědiců za daně zůstavitelovy podle § 263, odst. 2. l. c.; ručení fyzických i právnických osob a podstat dědických za zákonné a zmocněné zástupce podle § 266 l. c.; ručení za dávku tantiémovou dle čl. III., odst. 4. zákona ze dne 23. ledna 1914, č. 13, ř. z.; ručení dle § 71, 73 a 74 popl. zák. z roku 1850; ručení dle § 23. cis. nař. ze dne 15. září 1915, č. 278, z bezúplatných převodů; dále poukazujeme na příslušná ustanovení novely o soudních poplatcích z r. 1915, pak na ručení dle zákonů o daních spotřebních, zejména při dani z lihu, cukru pak při dani z převodu statků, dani dopravní, clu atd.

Uvedené případy ručení jsou velkou většinou takové, kde ručení může býti vzhledem k rázu dávky uloženo pouze, pokud jde o tuto příslušnou dávku. Ručení dle cit. § 266 zák. o os. d. př., jest však rázu všeobecnějšího, a může býti stanoveno pro skupiny více daní, po př. pro dávky vůbec. Všeobecná kodifikace by tudíž nemohla vypočítavati případy ručení dle jednotlivých daňových zákonů; ráz jednotlivých dávek vyžaduje, aby toto bylo ponecháno zákonu o jednotlivých dávkách. Pouze případy rázu všeobecného by do kodifikace mohly býti pojaty, na př. ručení

spoluvlastníků vůbec, ručení dědiců za dávku z pozůstalosti, ručení manželů vůbec, ručení členů nebo zastupitelských orgánů korporací za dávku korporace, ručení zastoupených za zástupce a pod. bez rozdílu, o jakou speciální dávku se jedná. Všeobecná pravidla o ručení má též čl. důchodkový trestní zákon; i tato pravidla by snad mohla poskytnouti mnohé náměty pro kodifikaci.

Z hořejších případů je patrné, že ručící zpravidla ručí solidárně s osobou dávkou povinnou, t. j. finanční orgány mohou dle libosti žádati zaplacení dávky od této osoby anebo od ručícího jako solidárního dlužníka dle obč. práva. Finančně-právní normy nám nepraví, co jest tu rozuměti ručením rukou nedílnou; při interpretaci<sup>45)</sup> by však muselo býti použito norem občanského zákona. Finančně-právní normy nám dále neříkají ničeho o regresním právu<sup>46)</sup> ručitele, jenž dávku zaplatil, takže rozhodnými by zde musely býti opět normy občanského práva.

Věcí kodifikace bylo by stanoviti, zda ručící má s osobou dávkou povinnou ručiti rukou společnou a nedílnou či pouze subsidiárně; bylo by třeba rozsah ručení v kodifikaci zvlášť vymeziti anebo výslovně stanoviti (kdyby nebyla připuštěna analogie s občanským právem), že tento rozsah se řídí dle norem občanského práva. Tu však naskýtají se nám další otázky; mají ručícímu býti přiznány námitky, jež přísluší osobě dávkou povinné vůči státu; může ručící kompenzovati pohledávky dlužníkovy nebo svoje vůči státu anebo může kompenzovati přebytky z dávek příslušejících dlužníku vůči státu; jaké má býti regresní právo ručícího, jenž dávku zaplatil vůči dlužníku (§ 896 a § 1358 obč. zák.); přecházejí na plátce přednostní práva státu vůbec a kdy (již v době zaplacení anebo jest třeba zvláštní cesse se strany státu, na základě níž teprve třeba regresní právo, po případě přednostní práva uplatňovati); tvoří pouhé potvrzení státních orgánů, že ručící zaplatil dávku, exekuční titul anebo bylo by třeba sjednati si exekuční titul teprve rozsudkem soudním?

V kodifikaci by bylo dále stanoviti, zda vedle ručení ex lege (t. j. z normy finančně-právní) jest přípustno také smluvní rukojemství. Právě zmíněné otázky, týkající se práva regresního a přednostních práv státu, vyskytly by se ovšem i zde.

<sup>45)</sup> Myrbach: Grundriss, str. 94, zde připouští analogii s obč. právem.

<sup>46)</sup> I zde připouští Myrbach analogii s občanským právem.

Podobné otázky bylo by luštití, kdyby se jednalo o solidární ručení více osob současně ručících (spolurukojmích), zejména o postihací právo uvnitř skupiny více ručících.

Pokud se týká vzniku ručební povinnosti, může tato vznikati teprve tehdy, až jsou dány skutečnosti, s nimiž jest dle zákona ručební povinnost spojena. Stanoví-li se na př., že zástupčí orgány ručí za dávku korporace, může osoba A vstoupiti do ručební povinnosti teprve tehdy, až takovým orgánem se stane; podobně i u jiných zákonných zástupců. Ručební povinnost nemusí tedy pro jistý konkrétní subjekt vznikati současně s berní povinností.

Povinnost ručební jest akcesoriem povinnosti platební; zaniká tedy ručební povinnost vždy okamžikem, kdy zaniká povinnost platební, zejména zaniká ručební povinnost, když berní povinnost se promlčí. Není ovšem vyloučeno, že ručební povinnost osobní by mohla zaniknouti sama o sobě z důvodů zvláštních, které by zákon stanovil.

RAO zabývá se zevrubně institutem osobního ručení; přihlédneme tedy blíže k ustanovení tohoto řádu.

Ručební povinnost jest, jak jsme podotkli, dána přímo a bezprostředně jistými skutečnostmi; takovou skutečností jest zpravidla jistý poměr osoby ručícího k osobě, již stihá primární berní povinnost. RAO praví v § 79, odst. 2, že předpisy pro osobu dávkou povinnou platí obdobně také pro toho, kdo vedle této osoby anebo místo ní osobně ručí.

Poněvadž ovšem povinnost ručební jest akcesoriem, zaniká dle § 126 RAO osobní ručení, jakmile daňový nárok státu vůči osobě dávkou povinné se promlčí, a to i tehdy, kdyby nárok proti ručiteli samému ještě promlčen nebyl.

Dle § 79, al. 2 RAO platí předpisy týkající se poplatníka též pro toho, kdo za daň ručí; proto jest dána povinnost ručební, aniž by bylo zapotřebí nějakého zvláštního aktu. Ručební povinnost jest tedy dána i tam, kde obyčejně se daň předpisuje platebním příkazem, již tehdy, jakmile jsou dány skutečnosti, na něž víže RAO povinnost ručební.

Mluví-li se o povinnosti ručební, myslí se obyčejně na placení. Poněvadž však dle §u 81, al. 4 RAO, platí předpisy tohoto paragrafu obdobně také pro jiná plnění, jež na základě daňových zákonů mají býti konána, vztahuje se ručební povinnost

také na tato plnění, na př. povinnost předložiti knihy, průkazy a pod.<sup>47)</sup>

RAO stanoví především některá všeobecná pravidla, pokud se týče ručení. Ručení souvisí tu především bezprostředně se zastupitelstvím. V § 90 stanoví RAO zásady, že zástupce má zastávati i svou vlastní diligentiam, která jest nezávislou na povinnostech poplatníkových. Proto praví RAO v § 91, že zánik zástupčí moci anebo moci plné ponechává povinnosti zástupců a zmocněnců nedotčeny, pokud se jedná o dobu předchozí, a rozumí tím, že zástupce a zmocněnec ručí za předchozí porušení svých povinností.

Osoby, které vedle sebe ručí za daňový dluh anebo jiný peněžní dluh, vyplývající ze zákonů o dávkách, ručí dle § 95 RAO solidárně (na př. i za peněžní tresty, kauce, náklady). Podobně ručí solidárně manželé, jimž se nějaká daň předpíše společně. Dle § 98 RAO jest finanční správa oprávněna jednak přinutiti zástupce a zmocněnce, jakož i ostatní osoby, jimž RAO přisuzuje v oboru dávek kvalifikaci zástupců (§84—89), aby plnili povinnosti jim zákonem uložené, na př. povinnost předložiti knihy i průkazy, prohlášení daně a pod., a jednak žádati dávku od těch, kteří za ni osobně ručí. Požaduje-li se zaplacení dávký osobně na někom vedle osoby dávkou povinné anebo na jejím místě, přísluší mu opravné prostředky<sup>48)</sup> jako osobě dávkou povinné (§ 99), i když dávka vzešla v moc práva vůči osobě dávkou povinné. Zákon zná však dvě výminky v § 99, al. 2.

Pokud se týče zvláštních pravidel, rozeznává zákon jednak ručení na základě smlouvy a jiných předpisů občanského práva a jednak ručení na základě RAO. Pokud se týče prvního, praví RAO v § 100, al. 2.: „Zaváže-li se někdo smlouvou (na př. rukojemstvím nebo smlouvou o převzetí dluhu), že zaplatí daňový dluh jiné osoby, anebo že za ni ručí, uplatňuje stát svůj nárok dle občanského práva. O regresním právu rukojmího nestanoví RAO ničeho blíže. V případech, kdy někdo podle jiných předpisů obč. práva (tedy nikoliv smlouvou) jest již dle zákona zavázán (kromě případů dle §§ 84—96 RAO) plniti závazky

<sup>47)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. č. 6 ku §u 81 RAO.

<sup>48)</sup> Buck-Lucas (Handausgabe, pozn. č. 1 ku §u 99) přiznává takovým osobám opravné prostředky, i pokud se týče jiných povinností, na př. povinnost předložiti knihy, prohlášení k daní atd.

jiných (na př. při koupi pozůstalosti), anebo trpěti pro takové závazky exekuci na jmění, které spravuje (na př. přísluší-li mu právo požívací na nějakém jmění), vztahuje se jako závazek také na daňové pohledávky. V těchto případech se tedy ručení dle občanského práva nevztahuje pouze na soukromoprávní nároky, nýbrž také na dluhy z dávek; tím se tedy pro tyto případy připojí analogie s občanským právem.

RAO zná dále případy ručení, které souvisejí bezprostředně s poměrem zastupitelským:

1. Zastoupení ručí za pořádkové pokuty, záruky a útraty vzešlé z donucovacích prostředků a uložené jejich zákonným zástupcům a zmocněncům (§§ 84 a 89); dále za peněžní tresty, jakož i za náklady trestního řízení těmto osobám uložené (§§ 381, 382 357); dále ručí zastoupení, když jejich zástupci, zmocněnci a vůbec osoby, jimž RAO přiznává kvalifikaci zástupců dle §§ 84—89 (vykonavatelé posledního pořízení, opatrovníci, likvidátoři, správcové jmění a jiní) při svém zastupování dopustili se berních deliktů, za zkrácené dávky a daňové výhody, nesprávně přiznané (§ 92 RAO). (Srovnej ručení zastoupených dle §u 266 čs. zákona o osobních daních přímých).

2. Zákonní zástupci, zmocněnci a osoby, jimž RAO přisuzuje kvalifikaci zástupců (§§ 84—89), ručí osobně vedle osoby dávkou povinné, byl-li stát zaviněným porušením povinností stíhajících tyto osoby jako zástupce zkrácen na dávce, anebo byla-li neprávem vrácena dávka nebo poskytnuta náhrada (§ 90, al. 1). Právní zástupcové ručí u vykonávání svého povolání při poradách ve věcech daňových pouze tehdy, je-li jejich činnost porušením povinností plynoucích z jejich povolání (§ 90, al. 2)<sup>49)</sup>. Z norem čs. finančního práva poukazujeme tu na ručení členů představenstva a likvidátorů dle §u 96, al. 1 zákona o osobních daních přímých a na ručení právních zástupců dle §§ 71 a 74 poplatkového zákona z r. 1850.

3. Majitel podniku nebo živnosti (principál, podnikatel, Geschäftsherr) ručí za zřízence anebo i jiné osoby služebné nebo námezdné, dopustily-li se tyto osoby berních deliktů u vykonávání povinností, které (aniž by byly zástupci nebo zmocněnci nebo správci) vyřizují v zájmu majitele podniku; vý-

<sup>49)</sup> Srovnej Flechtheim: Die Rechtsanwaltschaft und die Reichsabgabenordnung v: Juristische Wöchenschrift, č. 12, roč. 1919.

jimka jest stanovena pro případ, že majitel podniku prokáže, že delikt se stal bez jeho vědomí anebo bez vědomí osoby oprávněné ho zastupovati na venek a že při volbě a dohledu na zřízence počínal si s příslušnou péčí (§ 92).

Z norem čs. finančního práva sluší tu poukázati na příslušná ustanovení důchodkového trestního zákona (§§ 128—130, §§ 1333—134).

4. Stejně ručení jako majitelé podniku sub 3. stíhá podle §§ 92, al. 2. RAO, i přednosty domácnosti ohledně příslušníků rodiny a domácnosti.

Z norem čs. finančního práva uvádíme §§ 135 a 136 důch. trest. zák. o osobním ručení hlavy rodiny, tedy manžela i otce, za členy rodiny, a o ručení rodičů a poručníků za nedospělé.

5. Jednotliví společníci ručí dle norem občanského práva osobně za dávku, již společnosti, spolky a družstva jako takové podléhají (§ 93). Je zde míněno ručení nejenom za daňový dluh sám, nýbrž i za peněžní tresty uložené zástupcům nebo představenstvu pro porušení povinností tyto osoby stíhajících. Zákon tu praví, že ručí obdobně podle předpisu obč. práva. Je-li tudíž osobní ručení dle norem občanského práva omezeno na podíl společenský, na vklad nebo akcii, platí toto obdobně také pro daňové ručení<sup>50)</sup>. Při spolcích, které mají vlastní právní subjektivitu, platí § 31 říšskoněm. obč. zák. (ručení spolku jako takového), při spolcích, které nemají právní subjektivitu, platí § 54 říšskoněm. obč. zák. (ručení jednotlivých jednajících členů jako solidárních dlužníků dle §§ 421 a 427 něm. obč. zák.).

6. Při úmrtí osoby dávkou povinné nebo zániku právnické osoby anebo sdružení osob anebo jmění účelového jsou právní nástupci, pak vykonatelé posledního pořízení, držitelé nějaké věci z pozůstalosti (Erbschaftbesitzer podle §u 2018 říšskoněm. obč. zákona), opatrovníci, likvidátoři, správcové a zmocněnci těchto osob povinni starati se o to, aby prostředky k zaplacení dávek dříve vzniklých, totiž takových, které vznikly ještě za života zůstavitelova a nebyly zaplaceny, byly zadržány a tyto dávky aby byly zaplacený (§ 87, al. 1). Stejná povinnost stíhá, pokud se týče dávek, jež se mají platiti z pozůstalosti samé (daň dědická), dědice, vykonavatele po-

<sup>50)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. ku § 93.



sledního pořízení, držitele věcí z pozůstalosti, opatrovníky, správce a zmocněnce těchto osob (§ 87, al. 2). Všechny tyto osoby ručí osobně (a to jako dlužníci solidární, § 95, al. 1) vedle osoby dávkou povinné (tedy vedle pozůstalosti a jmění právnické osoby atd.), když zaviněným způsobem porušily povinnosti jim uložené jako zástupcům dle §§ 84 až 89 (tedy také, když zaviněným způsobem porušili právě uvedenou povinnost jim uloženou dle § 87, al. 1 a 2) RAO tak, že daňové nároky státu tím byly zkráceny anebo daň byla vrácena neprávem anebo byla neprávem povolena náhrada (§ 90). Z toho vyplývá, pokud se týče dědiců, že tito ručí osobně jak za dávky vzniklé za života zůstavitelova, tak i za dávky, jež se mají platit z pozůstalosti (srovnej Becker, Reichsabgabenordnung, pozn. č. 5 k § 95 a č. 2 k § 87) pouze tehdy, když těmto uvedeným povinnostem podle § 87, al. 1 a 2, nedostojí; jinak ručí podle § 95, al. 3., za tyto dávky jako za dluhy pozůstalostní podle norem občanského zákona (§§ 1967 až 2017 říšskoněm. obč. zák.).

Seznají-li po úmrtí anebo zániku osoby dávkou povinné vykonavatelé posledního řízení, opatrovníci, likvidátoři, správcové a držitelé věcí z pozůstalosti, kteří nejsou současně právními nástupci poplatníka<sup>51)</sup>, že prohlášení, která osoba dávkou povinná k účelům vyměření daně podala, jsou nesprávná anebo neúplná, anebo že osoba dávkou povinná u porušení své povinnosti opominula podati taková prohlášení, jsou povinny oznámiti to finančnímu úřadu; neučiní-li toho, ručí osobně za zkrácené daňové obnosy (§ 97, al. 1). Toto platí obdobně i při změně v osobě zákonného zástupce, dílovedoucího anebo zmocněnce, jakož i tehdy, když se nařídí zákonné zastoupení (§ 97, al. 3).

7. Zakládá-li se daňová povinnost v provozu nějakého podniku a zcizí-li se tento podnik v celku, ručí nabyvatel vedle zcizitele za daně běžné a za daně již předepsané, avšak ještě nezaplacené (§ 96). Při tom nepadá na váhu že nabyvatel podnik nechtěl sám ani vůbec provozovati a že podnik ihned zcizil dále<sup>52)</sup>. Podle důvodové zprávy jde zde pouze o daně, které vážnou na podnik samém (daň z obratu, spotřební dávky), nikoliv však o osobní daně z majetku anebo důchodu. Ručení se vztahuje pouze na předepsané, avšak ještě nezaplacené, jakož i na daně běžné, ni-

<sup>51)</sup> Buck-Lucas, pozn. č. 1 ku § 97.

<sup>52)</sup> Becker: RAO, poznámky ku § 96.

koliv snad na nové dodatečné předpisy za minulé doby<sup>53)</sup>. Běžnými daněmi se tu rozumějí daně, „die für den zur Zeit des Uebergangs des Unternehmens laufenden Teilabschnitt zu entrichten sind“<sup>54)</sup> (na př. daň z obratu); na základě §u 96 nemožno od nabyvatele býti požadovány dávky zkrácené; sezná-li však po převzetí podniku nabyvatel, že dávky byly zkracovány, ručí, proviní-li se proti § 97; tento paragraf totiž stanoví, že nabyvatel podniku, jichž provoz podléhá dávce, jsou povinni, seznají-li, že jejich předchůdce podal k vyměření daně nesprávné nebo neúplné prohlášení anebo že u porušení své povinnosti je podati opominul, oznámiti to finančnímu úřadu; neučiní-li toho, ručí sami osobně za dávky zkrácené. V tomto případě jest však lhostejno, zda jde o běžné dávky anebo dávky z dob minulých.

#### b) Věcné ručení.

Věcné ručení znamená, že jisté předměty, na nichž vážne dávka, mohou finanční správou býti tomu, kdo na ně činí nějaký soukromoprávní nárok, odejmuty a vzaty do úřední úschovy nebo pod úřední dohled, a že finanční správa může věc prodati a z výtěžku ponechati pro stát částku ve výši daně a vzešlých nákladů.

Případy věcného ručení přicházejí zejména při clu (§ 203 c. m. ř.), při monopolech dovážených z ciziny (§ 446 c. m. ř.), při dani z lihu (§ 17 až 20 zák. o dani z lihu) při dani z cukru (§ 6 až 9 zák. o dani z cukru). Dávka vážne zpravidla na výrobku, pokud tento se nalézá ve výrobně anebo volném skladišti nebo pod úřední závěrou nebo na dopravě z výroby do volného skladiště anebo opačně a konečně při dopravě k vývozu do ciziny. Nárok státu na dávku vážnoucí na věci má přednost přede všemi nároky ze soukromoprávních titulů; zavázaný předmět nemůže vejíti do volného obchodu z důvodu nějakého nároku ze soukromoprávních titulů, pokud dávka na něm vážnoucí není zapravena. Normy stanoví také, pokud může věcné ručení býti uplatňováno proti osobám třetím, zejména proti zástavnímu věřiteli<sup>55)</sup>.

<sup>53)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. ku § 96.

<sup>54)</sup> Becker: Reichsabgabenordnung, pozn. k §u 96.

<sup>55)</sup> Myrbach považuje věcné ručení za závazek, který lpí na věci samé, nikoliv za závazek osobní (Grundriss, § 43). Jinak Vogel v uvedeném

Stanovití jednotlivé případy věcného ručení mohou vzhledem k různému rázu dávek pouze jednotlivé zákony o dávkách. Kodifikace by mohla vysloviti pouze přípustnost věcného ručení vůbec a stanoviti, v čem věcné ručení spočívá. O věcném ručení mluví RAO v § 101. Ostatně by bylo v kodifikaci věcné ručení pojmuti do zákonného práva zástavního, jelikož obsahem svým se se zástavním právem dle obč. zákona kryje s tím pouze rozdílem, že se uplatňuje administrativně bez intervence soudní, jde-li o hmotné věci movité. Jde-li o věci nemovité, jak jest tomu v případě § 72 popl. zák., jde beztak o zákonné právo zástavní.

V kodifikaci by po našem soudu vůbec nebylo třeba mluvití o „věcném ručení“ ani pokud se týče věcí movitých ani nemovitých. Stačilo by vysloviti, že zástavní zákonné právo příslušející státu na jistých hmotných věcech movitých realizují úřady finanční bez intervence soudní; bylo by ovšem také stanoviti (jak to činí již nyní různé zákony o daních spotřebních), kdy toto zástavní právo může býti realizováno proti osobám třetím, zejména vůči zástavnímu věřiteli. Tím přicházíme k druhému způsobu zajištění platební povinnosti.

## II. Zákonné zástavní právo.

Jest to zajištění dávek na věci, tedy ovšem jakési věcné ručení jako protiklad proti zajištění dávky nějakou osobou, tedy proti ručení osobnímu. Toto právo jest obsahově stejným se zástavním právem soukromého práva, při čemž nabývacím titulem jest zákon (§ 449 obč. zák.); realizace jeho děje se jednodušším řízením než zástavní právo osob soukromých. Zástavou je věc, která sama anebo její plody jsou objektem daně; jest to zpravidla věc nemovitá, výjimkou též movitá (při dani rentové a při poplatkovém ekvivalentu).

Podle čs. finančně-právních norem požívají přednostního zástavního práva: daně reálné (dvorský dekret z 15. dubna 1825, čís. 2089 a 16. září 1825, čís. 2132), výdělková daň všeobecná

článku: Die rechtliche Natur der Finanzobligation im österreichischen Abgabenrechte. Pokud se týče věcného ručení při dávce z cukru, srovn. Čaha: Finanční věda a finanční právo, str. 52. Viz dále: Schneider: Abgabengewaltverhältnis, § 5.

i zvláštní (§§ 76 a 123 zák. o osob. daních přímých), daň rentová (§ 150 zák. o osob. dani př.) poplatky z převodů majetkových (t. zv. věcné ručení dle § 72 popl. zák.), poplatkový ekvivalent dle výnosu min. fin. ze dne 3. května 1850, ř. z. č. 181, odst. 6., uhelná dávka dle zákona ze dne 12. srpna 1921, č. 296 Sb. z. a n., čl. V., daň z vodní síly dle § 11 zákona ze dne 12. srpna 1921, č. 338 Sb. z. a n.; jak již řečeno, stanoví zákon pro clo a některé spotřební daně tak zvané věcné ručení na jistých hmotných věcech movitých, které však není ničím jiným než zástavním právem na movitých věcech, jež se realizuje správními úřady bez intervence soudní.

Jak patrné, jsou dávky požívající zákonného zástavního práva tak různé, že by v kodifikaci bylo se omeziti pouze na to, aby bylo vysloveno, že dávky (vůbec) požívají zákonného zástavního práva podle ustanovení jednotlivých zákonů a že zástavní právo na hmotných věcech movitých realizují finanční úřady bez intervence soudní. Objekt zástavního práva, resp. rozsah a dobu trvání jeho mohou stanoviti jenom zvláštní zákony podle rázu jednotlivých dávek.

Dlužno ještě poukázati na otázku, o níž by bylo při kodifikaci uvažovati a která má jakousi podobnost s tím, co jsme uvedli o právech cessionáře, dále o regresním právu dle § 896 obč. zák. a o právech rukojmího. Uvedeme příklad: Dle § 76 zák. o os. daních přímých vázne pro všeobecnou daň výdělkovou zákonné právo zástavní na nemovitostech poplatníkových, které jsou výlučně anebo převážně věnovány podniku a jsou k tomuto účelu úmyslně zařízeny. Vlastník A provozující podnik prodá podnik osobě B; daň stíhající A nebyla z nějakého důvodu zaplácena a po marné exekuci vedené proti A se má realizovati řečené zákonné zástavní právo proti B (§ 76, odst. 4.). Tento není sice dlužníkem osobním (t. j. ostatní jeho jmění daní [stíhající osobu A] není nikterak dotčeno); zaplatí však raději dávku, aby nedošlo k exekuci podniku. Bylo by tudíž uvážiti, zda by se osobě B, která, jak řečeno, daň zaplatila, nemělo dostati práva podle §§ 469 a 470 obč. zák. Podobně jest tomu i v případě §u 72 popl. zák.

5. Vrácení dávky<sup>55a)</sup>.

Případy. Co se má státi s přeplatkem, vrací-li se dávka. Náhradní úroky. Právní norma čs. o náhradních úrocích. Ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách, týkající se nároků na vrácení dávek a náhradních úroků.

Vrácena může býti dávka především ta, která byla zaplacená ve vyšší míře než odpovídá zákonu; tu jde o dodatečné snížení, prominutí nebo odepsání nesprávně zaplacených dávek. Vrácena může však býti i dávka, která byla správně zaplacená; tu jde o případy tak zv. restituce daňové ve vlastním smyslu, na př. jsou-li předměty podrobené tuzemské spotřební dávce vyváženy do ciziny, anebo vrací-li se dávka pro nějakou poruchu ve výrobě pro nepoživatelnost některých předmětů podléhajících dávce, anebo konečně, jde-li o restituci cla podmíněně zaplaceného.

Vrácení nesprávně zaplacených dávek se děje zpravidla z důvodů právních, nejčastěji, když dávka se sníží anebo odepíše vyšší instancí v opravném řízení. Tu jde především o to, co se má státi s přeplatkem, byl-li původní obnos zaplacen, má-li táž strana nějaký nedoplatek na jiné dávce, zda má se onoho přeplatku užiti k zaplacení tohoto nedoplatku (tedy kompensací); není-li zde jiného nedoplatku a jedná-li se o trvalou berní povinnost, zda má se převést tentýž poplatek jako splátka na běžnou daň téhož druhu, anebo konečně, má-li se daň vrátiti straně v hotovosti. To by mělo býti též vyřešeno kodifikací.

Druhá otázka sem spadající jest otázka tak zvaných náhradních úroků v případě, že původní zaplacený obnos má býti zčásti nebo zcela vrácen. Otázka náhradních úroků jest v čs. republice řešena zákonem ze dne 16. března 1921, č. 116 Sb. z. a n. Tento stanoví zásadně placení náhradních úroků, když přímé daně, které byly neprávem přijaty, se vrací osobě dávkou povinné. Za platbu neprávem přijatou pokládá se platba, když dotýčný předpis byl rozhodnutím správního úřadu vynesným o opravném prostředku nebo výrokem soudním buď úplně zrušen anebo tak snížen, že platba převyšuje zbývající předpis; stejně i vrací-li se na rekurs zaplacený přímý poplatek anebo všeobecná daň z převodu statků a pracovních výkonů a daň přepychová. Chceme k tomu především podotknouti, že zákon mluví pouze

<sup>55a)</sup> Funk: čl. Rückforderungen v Österr. Staatswörterbuch; Drachovský: Přehled, § 75; Myrbach: Grundriss, str. 135.

o daních a poplatcích a netýká se uložených trestů a pokut, jež dle zákona vůbec neměly býti uloženy anebo byly uloženy ve vyšší míře než zákon připouští (na př. kdyby v případech §§ 80 a 81 popl. zákona byla uložena pokuta ve výši dvojnásobného poplatku, totiž vedle poplatku řádného). Taková pokuta by zajisté musela býti snížena také z důvodů právních. Dále by bylo uvážiti, zda by za stejných uvedených předpokladů náhradní úroky neměly býti přípustnými při jakékoliv dávce, tedy nejen u daní přímých a poplatcích atd.; vždyť v každém případě, kdy nějaká dávka byla zaplacená ve vyšší než zákonné míře, jde o bezdůvodné obohacení státu. Není zejména důvodu, proč by při poplatku vráceném podle § 77 popl. zák. nebo při cle vráceném podle § 219 cel. a monopol. řádu se neměly platiti náhradní úroky ze zaplacených dávek. Odpovídalo by též slušnosti, kdyby se náhradní úroky platily při vrácení zaplacených obnosů, které se děje z milosti (zejména pokuty a tresty). Nárok na náhradní úroky zaniká dle § 10 cit. zákona do 3 let ode dne doručení rozhodnutí správního úřadu nebo ode dne vyhlášení soudního nálezu, kterým byla dávka snížena.

RAO<sup>56)</sup> uvádí v §§ 128 až 130 různé případy, kdy dávka (t. j. dávka vůbec) se vrací: zrušení, odvolání nebo změna dřívějšího výměru (§ 128); vymáhání dávky promlčené, prominuté, odepsané, zaplacené; dvojnásobné placení dávky; placení dávky neprávem osobou třetí (§ 129); vrácení dávky z jiných právních důvodů (§ 130). Pokud se týče doby, do které může vrácení dávky býti žádáno, stanoví RAO v §§ 128 a 130, že nárok na vrácení zaniká po uplynutí roku, jenž následuje po řečeném úředním aktu, resp. po okolnosti, s níž jest nárok spojen; v případech dle § 129 zaniká nárok po uplynutí třetího kalendářního roku, jenž následuje po roce, kdy daň byla zaplacená. Jest ovšem otázka, zda jest vůbec účelným stanovití pro jednotlivé skupiny uvedených případů různé lhůty. Doba stanovená pro realizaci nároku na vrácení dávky neběží potud, pokud oprávněný nemohl v posledních šesti měsících uplatňovati svého nároku pro vis maior (srovnej § 123 o stanovení lhůty promlčecí pro nárok státu) anebo proto, poněvadž nebyl způsobilým ku právním činům anebo neměl zákonného zástupce (tedy po dobu, kdy vis maior trvá a pokud zde

<sup>56)</sup> Becker: RAO, Vorbemerkungen zu den §§ 127—136; Buck-Lucas: Handausgabe, Vorbemerkungen zu den §§ 127—136.

není zákonného zástupce) (§ 131). Náleží-li nárok na vrácení dávky do pozůstalosti, nezaniká před uplynutím 6 měsíců od doby, kdy se dědicové prohlásili za dědice (§ 1943 obč. zák. říšskoněm.), anebo kdy byl uvalen konkurs na pozůstalost. Finanční správa nemůže žádati, aby jí bylo vráceno, co zaplatila na nárok z vrácení dávky, jenž zanikl (§ 133 RAO). Toto odpovídá ustanovení § 125 RAO, který praví, že poplatník nemůže žádati, aby mu bylo vráceno, co zaplatil na promlčenou dávku.

Co platí pro nároky na vrácení dávek, platí také pro vrácení nároků z jiných peněžních plnění, která podle daňových zákonů mají být konána, na př. peněžní tresty, záruky, útraty atd. (§ 134).

Vedle nároku na vrácení dávek anebo jiných peněžních plnění uvádí ještě RAO generelně v § 135 dobu, do které vůbec může být realizován nárok na nějakou náhradu, kterou berní zákon dovolují dle zvláštních ustanovení.

Konečně připouští zákon v § 136 výslovně cessi nebo zastavení nároku na vrácení; obé jest však účinným pouze tehdy, když věřitel, t. j. oprávněný cessi nebo zastavení oznámí finančnímu úřadu, který rozhoduje o oprávněnosti nároku. Při zájmu takového nároku jest tento úřad poddlužníkem ve smyslu exekučního řádu.

Povinnost státu platiti náhradní úroky omezuje RAO v § 132 na případy §§ 128 a 129 (nehledíc ke druhu dávky) a na jistý obnos úroků a dávek. Výše náhradních úroků jest pět procent<sup>57)</sup>.

### 6. Následky nesplnění platební povinnosti.

Exekuce. Čs. právní normy připouštějí exekuci pro neplacení dávek. Způsoby a prostředky exekuce daňové podle nynějšího právního stavu, exekuce soudní a politická. Není nutkavých důvodů pro podržení zvláštní politické exekuce; při nejmenším není důvodu přebíratí do kodifikace doslovná ustanovení exekučního řádu soudního. — Dalším následkem nesplnění platební povinnosti jsou tresty, které mohou být uloženy při zvláštních skutkových podstatách. Právní normy o trestání mají však zcela jiný ráz než normy, jednající bezprostředně o finančním hospodářství, a neměly by tudíž být pojímány do kodifikace. — Úroky z prodlení. Právní normy čs. o úrocích z prodlení.

Ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách o úrocích z prodlení.

Finanční hospodářství státu vyžaduje, aby se státu na krytí potřeb skutečně také dostalo peněžních prostředků, jinými slovy,

<sup>57)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. ku §u 132.

aby osoby dávkou povinné skutečně také odváděly státu dávku včas a v plné míře; již účetní pořádek toho vyžaduje. Neplatí-li osoby dávkou povinné dávku včas a v plné míře, musí býti k tomu donuceny státní mocí, zasahující přímo do majetkových práv dlužníkových; jinak řečeno, právní poměr vyplývající z normy finančně-právní musí býti zrovna tak realizován jako právní poměr vyplývající z normy občanského práva. V obou případech jest to státní moc, která tyto právní poměry realizuje, v obou případech se státní mocí vynucuje plnění právních povinností. Přihlížíme-li k čs. platnému právnímu stavu, sluší uvéstí zákon ze dne 16. března 1921, č. 116 Sb. z. a n., který praví v § 4: Nezaplatí-li kdo přímých daní státních i s přírážkami státními a . . . do šesti neděl po dni splatnosti, bude od něho dlužná částka ihned vymáhána řízením donucovacím. Dále sluší poukázati na § 60 popl. zák., dle něhož poplatky mohou býti vymáhány exekučně, nebyly-li zaplacený do 30 dnů ode dne, kdy poplatníku byla oznámena výše poplatku, tedy ode dne doručení platebního příkazu. Pokud se týče ostatních dávek, obsahují zpravidla příslušné zákony ustanovení, že nezaplacené částky se vymáhají jako nezaplacené daně, po př. jako přímé poplatky.

Nevidíme především důvodu, proč doby, kdy exekuce může býti zavedena, mají býti stanoveny různě podle jednotlivých druhů dávek. Dále máme za to, že by doposud obvyklý způsob o přípustnosti exekuce, pokud se týče jednotlivých dávek, mohl míti mnohdy neblahé následky. Kdyby totiž v nějakém novém zákoně o dávce bylo opominuto stanoviti, že „nezaplacené částky se vymáhají jako daně, po př. přímé poplatky“, mohlo by dojíti ke sporu o tom, zda dávka ta jest vůbec vymahatelná. V jednotné kodifikaci, která by jednala o dávce vůbec, by měla tudíž býti vyslovena přípustnost exekuce ohledně každé dávky bez rozdílu, k jaké finančně-vědecké skupině ta či ona dávka se čítá.

Pokud se týče způsobu a prostředků exekuce daňové dle čs. norem finančně-právních, můžeme v hrubých rysech říci toto: Máme exekuci soudní a exekuci politickou (bez intervence soudu). Politickou exekuci možno vésti na movitosti vždy, na nemovitosti pak pouze v jednom případě, totiž vnučenou správou pro daň činžovní na objekt, z něhož tato daň se platí. Exekuci soudní možno vésti na všechny objekty vůbec. Správní orgány

mohou voliti ten neb onen druh exekuce, mohou též po marné exekuci politické žádati ještě exekuci soudní. Je-li zavedena exekuce soudní, jest od exekuce politické po případě již zavedené, ustoupiti a jest přistoupiti k exekuci soudní. Chce-li tedy finanční orgán vésti exekuci daňovou na věc nemovitou (to jest zajisté případ nejúčinnější), musí se — kromě případu uvedené politické vnučené správy — obrátiti na soud. Uvádíme toto proto, aby bylo patrné, že není nutkavého důvodu pro podržení zvláštní politické exekuce a že by zjednodušení celého řízení vyžadovalo, aby veškeré exekuce daňové byly přeneseny — dokud snad by nedošlo ke zřízení nějakých samostatných exekučních úřadů — soudům, jež by nezaplacené dávky vymáhaly právě tak jako závazky soukromoprávní; při tom by exekuční titul tvořil již úřední předpis dávky anebo úřední výkazy nedoplatků, jak jest tomu ostatně i nyní. Při nejmenším by zajisté, kdyby od politické exekuce nechtělo býti upuštěno, nebylo třeba do kodifikace pojímati doslovná ustanovení exekučního řádu soudního, nýbrž stačilo by prostě vysloviti, že exekuce daňová se vede podle příslušných norem soudního exekučního řádu, čímž by se také celá kodifikace zjednodušila. RAO jedná o exekuci v §§ 298 až 354<sup>58)</sup>.

Exekuce jest ovšem akt, kterým se bezprostředně zasahuje do majetkových práv osoby povinné dávkou. Možno však též stanoviti normy, které mohou působiti preventivně na osoby dávkou povinné, aby jednaly s příslušnou péčí ve věcech daňových, anebo které by přímo hrozily trestem pro případ, kdy úmyslně anebo vůbec nějakým zaviněním bylo způsobeno, že stát ve svých dávkách byl zkrácen, tak dle čs. finančně-právních norem na př. stanoví §§ 79 až 81 popl. zák. a jiné speciální předpisy poplatkové (na př. § 20 zák. ze dne 8. března 1876, ř. z. č. 26) pokuty v jistém násobku řádného poplatku bez zvláštního slyšení stran na pouhém podkladě faktického stavu, jiné normy vyžadují jistého stupně provinění a trestají vinníka po provedeném trestním řízení (na př. §§ 239 až 261 zák. o osob. daních přímých, důchodkový trestní zákon a j.). Právní normy o trestání těch, kteří nedokonale plní své povinnosti berní, mají však zcela jiný ráz než normy, jednající bezprostředně o finančním hospodář-

<sup>58)</sup> Systematický rozbor předpisů RAO o vymáhacím řízení viz Strutz: Handbuch des Reichssteuerechts, 2. vydání, str. 83—94.

ství; bylo by tudíž lépe, aby trestní normy do kodifikace pojímány nebyly. RAO jedná o trestních normách v §§ 355 až 443<sup>59)</sup>.

Neplněním platební povinnosti včas ubírá se státu možnost disponovati peněžními prostředky, jichž se mu mělo dostatí a naopak má ten, jenž řádně neplnil své povinnosti platební, výhodu, že může peněžními prostředky, jež mu vlastně již nepřináležejí, disponovati dále, ba že může požívatí i úroků z nich. Tomu mají zabrániti tak zv. úroky z prodlení.

O těchto stanoví zákon ze dne 16. března 1921, č. 116 Sb. z. a n., že (vedle exekuce) je dlužník povinen platiti ode dne splatnosti až včetně do dne zaplacení dlužné částky úroky z prodlení za jistých podmínek, jde-li o přímé daně. Stejně úroky z prodlení stanoví zákon, jde-li o přímo placené poplatky a poplatkový ekvivalent, včetně poplatků ze smluv pojišťovacích, smluv o doživotní důchod a zaopatřovacích smluv, daně z jízdních lístků, daně za přepravu zavazadel a zboží, a konečně, jde-li o daň z převodu statků a pracovních výkonů a daň přepychovou. Není důvodu, proč by úroky z prodlení byly v kodifikaci omezo- vány pouze na jisté druhy daní; vždyť i v případě daňového úvěru jest při opožděném placení uvěřené daně platiti úroky z prodlení (a to v různé výši podle druhu daně). Není však zapotřebí stanoviti různou výši těchto úroků a není také důvodu, proč by při daňovém úvěru úroky z prodlení nemohly býti zrovna tak vysoké, jako při dávkách jiných. Ustanovení kodifikace o úrocích z prodlení by se muselo vztahovati na dávky vůbec již také z toho důvodu, poněvadž kodifikace musí míti také na mysli poměry budoucí a nikdo přece dnes nemůže věděti, jaké dávky v budoucnosti budou zavedeny. Ostatně lze poznamenati, že zákony o uhelné dávce a daní z vodní síly (čl. V. zák. ze dne 12. srpna 1921, č. 296 Sb. z. a n., a § 11 zák. ze dne 12. srpna 1921, č. 338 Sb. z. a n.) výslovně stanoví, že o úrocích z prodlení platí obdobně zákon ze dne 16. března 1921, č. 116 Sb. z. a n.

Pokud jde o úroky z prodlení, stanoví RAO v § 104 toto: „Wird eine Zahlung, die nach den Steuergesetzen zu leisten ist, nicht rechtzeitig entrichtet, so sind.... Zinsen zu fünf vom

<sup>59)</sup> Systematický rozbor těchto norem viz Strutz: Handbuch des Reichssteuerechts, str. 94—114.

Hundert von der Fälligkeit an zu zahlen. (Splatnost viz § 81 RAO.) Hinterzogene Steuerbeträge sind (nemůže-li den jejich splatnosti býti určen) vom Beginne der Verjährungsfrist an zu ver-zinsen.“ Povinnost platiti úroky z prodlení může dle tohoto pa-ragrafu mocí nařizovací býti omezena. Jak patrno, vztahují se podle RAO úroky z prodlení nejenom na dávky ve vlastním smyslu, nýbrž na platby vůbec (peněžní tresty, pokuty, záruky).

## II. Jiné povinnosti.

### ÚVOD.

S hlediska finančního hospodářství státu jest nejdůležitější povinností povinnost platební. Aby však tato mohla býti skutečně tak realizována, jak by odpovídalo hospodářské zdatnosti osoby dávkou povinné, tedy tak, jak toho vyžadují finančně-vědecké zásady všeobecnosti a stejnoměrnosti, třeba právními normami stanoviti ještě jiné povinnosti, a to jak osoby dávkou povinné, tak i osob třetích. Různý ráz dávek bude vyžadovati různých speciálních povinností; přece však lze i do kodifikace pojmáti ustanovení všeobecného rázu. Nedoporučuje se v kodifikaci tříditi tyto jiné povinnosti tak, aby se předem uvedly všechny povinnosti osoby dávkou povinné a pak povinnosti osob jiných; bylo by lépe rozčleniti povinnosti dle druhů a uvnitř toho uvésti, pokud příslušná povinnost stíhá osobu dávkou povinnou a pokud osoby jiné. — Pokud v kodifikaci sluší přihlížeti ku povinnostem vyplývajícím z t. zv. důchodkového dozoru.

Finančně-právní poměr zračí se jako každý jiný právní poměr v povinnosti. Nejdůležitější povinností s hlediska finančního hospodářství státu jest ovšem, jak jsme již dříve podotkli, povinnost platební, poněvadž jejím plněním dostává se státu potřebných prostředků na krytí výdajů. S hlediska juristického jsou však neméně důležitými povinnosti jiné, finančně-právními normami stanovené. Aby totiž platební povinnost byla skutečně realizována tak, jak dle zákona a hospodářské zdatnosti poplatníkovy má býti, stanoví zákon ještě jiné povinnosti, které jsou státem vynutitelné a jsou tedy právními povinnostmi právě tak, jako povinnost platební; nezáleží na tom, že jsou rázu formálního.

Zásady finančně-vědecké vyžadují přesného stanovení podkladu pro vyměření dávky. Zejména jsou to zásady všeobecnosti a stejnoměrnosti, které vyžadují zcela přesného zjištění tohoto podkladu. Základem dávky jest hospodářská zdatnost každého jednotlivce. Finanční správa musí míti tudíž možnost přesně a

zevrubně vyšetřiti hospodářskou zdatnost každého. Jest samozřejmě, že při mnohotvárnosti a spletitosti sociálních, hospodářských, výrobních atd. poměrů by bez součinnosti poplatníka samého jakož i osob třetích, nebylo prostě možno tuto zdatnost řádně vyšetřiti. Pouze tím, že se stanoví různé povinnosti, jichž plnění může býti vynuceno a jež právě finanční úřady vede k tomu anebo jim usnadňuje, aby vyšetřily hospodářskou zdatnost každého, může býti čeleno steskům na finanční správu, že jest nespravedlivou a že měří jednomu jinak než druhému. Toto může míti svůj důvod jedině v nedostatečných prostředcích, jež finanční správa má po ruce. Jest tudíž také žádoucí vyzbrojiti finanční správu pokud možno co nejdokonaleji, t. j. vymeziti povinnosti osob dávkou povinných jakož i osob třetích vůči finanční správě tak, aby této také bylo možno podklad k vyměření dávky co nejdokonaleji zjistiti, a to pokud každého se týče.

Povinnosti úřadů, které vyplývají z jejich vlastností jako orgánů, rozumějí se samy sebou a netřeba jich tudíž v zákoně uváděti, na př. úřad má zkoumati přiznání k dani, nebo úřad má v pochybných případech opatřovati si zprávy o důchodkových poměrech osob nepodávších přiznání (§ 206 zák. o osobních daních přímých) a pod.; takové povinnosti by bylo snad pojmáti do interních instrukcí. Jsou to povinnosti úřední, t. j. podstatu úřadů tvořící. Má-li úřad pochybnosti o správnosti prohlášení někoho, zvláště osoby dávkou povinné, rozumí se samo sebou, že mu to má oznámiti a vyžádati si od něho příslušná vysvětlení; tak musí jednati úřad, ať je to v zákoně výslovně řečeno čili nic. Jest nejprimitivnějším principem, že úřad nemůže jednostranně bez slyšení osoby dávkou povinné konati šetření, jež opět bez slyšení této osoby by mohl položiti za základ pro vyměření dávky. To jsou samozřejmé zásady a nemusí do zákona býti pojímány. Porušení takových organických povinností involvuje samo o sobě vadnost řízení. Po našem soudu ani vytýkáci řízení dle §§ 45 a 210 zákona o osobních daních netřeba v zákoně výslovně stanoviti, poněvadž jest samozřejmé, že by úřední jednání bylo vadným, kdyby úřad svoje pochybnosti poplatníkovi neoznámil a jednoduše daň vyměřil na základě, který by sám vyšetřil. Ostatně lze poukázati též na to, že RAO zvláštního řízení vytýkácího ani nezná.

Různý ráz dávek bude ovšem vyžadovati i různé speciální

povinnosti; přece však lze i do kodifikace pojetí ustanovení všeobecného rázu. V úvodním ustanovení k těmto povinnostem by bylo totiž v kodifikaci vysloviti, že, „pokud jednotlivými zákony o dávkách není jinak stanoveno o povinnostech, o nichž kodifikace jedná, řídí se obsah povinností těch dle ustanovení kodifikace“.

Pokud se týče roztržení těchto jiných povinností, nedoporučovalo by se předem uváděti všechny povinnosti osoby dávkou povinné, jak to činí RAO a pak teprve jiných osob. Bylo by po našem soudu lépe rozčleniti povinnosti dle druhů (již jako protiklad proti povinnosti platební) a uvnitř toho uvést, pokud příslušná povinnost stíhá osobu dávkou povinnou a pokud osoby jiné.

Východiskem pořadí, ve kterém jednotlivé povinnosti by mohly býti do kodifikace pojety, bude nám prohlášení k dávce ať již osoby dávkou povinné neb osob jiných, které mají býti podkladem pro vyměření daně. Těmito prohlášeními budeme rozuměti nejen přiznání daně ve vlastním smyslu, nýbrž i jiná ohlášení, obsahující materiální momenty účelné pro vyměření daně, na př. obsah uzavřeného právního jednání a pod. Bude třeba poukázati na formu a obsah prohlášení, na právo finančního úřadu zkoumati správnost prohlášení, dále právo požadovati vysvětlení, doplnění a průkaz správnosti, po případě povinnosti tohoto oprávnění úřadu odpovídající.

RAO má ještě zvláštní oddíl o povinnostech vyplývajících z tak zv. důchodkového dozoru. RAO nevymezuje pojmu tohoto dozoru. Jest to, všeobecně řečeno, dozor, jemuž různé podniky zpravidla podléhají dle jednotlivých zákonů o spotřebních dávkách (na př. dle říšskoněmeckých zákonů o dani z vína, dani z piva, o dani z vod minerálních a j.). Dle československého zákonodárství finančního obsahuje důchodkový dozor<sup>60)</sup> různá oprávnění finančních orgánů a jim odpovídající povinnosti různých osob, jichž účelem jest, aby podniky podléhající jistým daním spotřebním byly uvedeny pod dozor finančních orgánů, aby tím bylo jednak předem zabráněno jednáním vedoucím k daňovým deliktům a jednak aby bylo usnadněno šetření v případech, kdy nějaký daňový delikt byl již spáchán. Obsahem důchodkového

<sup>60)</sup> Myrbach: Grundriss § 84.

dozoru jest dle různých zákonů o spotřebních dávkách, zejména pak dle §§ 269 až 306 cel. a m. ř.: a) povinnost různých osob ku podání vysvětlení při dopravě zboží a povinnost vykázati, odkud, od koho, a kdy jisté zboží bylo pobíráno a zda bylo vyceno; b) právo finančních orgánů vstupovati do provozoven, podniků a skladů a konati tu úřední úkony; c) prováděti občasně prohlídky (revise), d) nahlédati do obchodních a živnostenských knih. Povinnosti těmto oprávněním odpovídající řídí se ovšem dle rázu dávky, lépe řečeno dle hospodářského procesu při jednotlivých dávkách (výroba, obchod atd.), jež podléhá dani. Dle rozmanitosti tohoto procesu jsou také tyto povinnosti velmi rozmanité. Bylo by tudíž lépe, aby tyto povinnosti byly stanoveny v zákonech o jednotlivých dávkách. Ani RAO nevyčerpává těchto povinností, nedotýká se na př. zvláštních předpisů z oboru celního. Ostatně není po našem soudu ani třeba tyto povinnosti ve všeobecném zákoně uváděti v nějaké zvláštní stati anebo pod zvláštním titulem; jsou takovými povinnostmi, jakými jsou povinnosti, jež uvedeme v oboru jiných dávek (ohlašovací povinnost, povinnost předložiti knihy, právo úředních orgánů vstupovati do provozoven atd.). Ve všeobecné kodifikaci by se tudíž doporučovalo povinnosti vyplývající z důchodkového dozoru, pokud vůbec mohou býti pojety do kodifikace, spojití s povinnostmi druhými. Ustanovení § 195 RAO, který uvádí, co mohou ustanoviti prováděcí nařízení (na př. že jisté úkony výrobní mohou býti konány pouze v ohlášených a finanční správou povolených místnostech, že mají býti vedeny knihy o provozu a výrobcích nebo o zásobách, nebo že jisté úkony, důležité pro důchodkový dozor, musí býti ohlášeny, atd.), by do kodifikace neměl ani býti pojat; to je zajisté věcí jednotlivých zákonů (podobně §§ 193, 194 a 199). Do kodifikace by mohly býti pojety povinnosti uložené straně pro případy, kdy finanční orgány jsou oprávněny u ní konati prohlídky (právo vstupu finančních orgánů do místností, povinnost podati vysvětlení a předložiti knihy těmto orgánům, §§ 196, 197 a 198 RAO).

V následujícím uvedeme vedle ustanovení některých nyní platných našich zákonů též příslušná ustanovení RAO.

### 1. Povinnost podatí prohlášení k dani.

Prohlášením k dani rozumíme tu každé prohlášení obsahující věcné údaje ku podkladu pro vyměření dávky; nespádají sem ohlášky rázu ryze formálního. Stanoví normy o určitém subjektu této povinnosti a o určitém obsahu prohlášení jest věcí zákonů o jednotlivých dávkách; do kodifikace třeba pojeti pouze momenty všeobecné, jako jest forma prohlášení a zajištění včasného prohlášení. Oprávněnost finančních úřadů zkoumatí správnost materiálního obsahu prohlášení.

Pod prohlášením k dani chceme rozuměti nejen úplné přiznání k dani, jako jest tomu u přímých daních osobních, daně z obratu a daně činžovní, nýbrž každé prohlášení, jež může býti podkladem k vyměření daně, na př. celní prohláška, prohlášení k potravní dani na čáře, ohláška vyklizení nějakého výrobku, podléhajícího nějaké dani spotřební, dále ohlášky podle zákona o dani z masa, vodní síle a j. v oboru daní spotřebních, dále z oboru poplatkového práva: dědické výkazy k vyměření daně dědické, oznámení o uzavřeném právním jednání k vyměření poplatků, různé ohlášky v oboru poplatků soudních a j. Nespádají sem tedy ohlášky rázu ryze formálního, jež neobsahují věcných momentů ku podkladu pro vyměření dávky.

Rovněž rozumíme pod prohlášením tímto nejen prohlášení osoby dávkou povinné, nýbrž i toho, při němž jest dle uvážení finanční správy možnost berní povinnosti. Tak praví § 169 RAO, že podatí prohlášení k dani jest — pokud není stanoveno jinak — povinen každý, při němž dle uvážení finanční správy jest dána možnost berní povinnosti. Podobně jest dle nynějšího ustanovení §§ 202 a 204 zákona o osobních daních přímých zásadně povinen podatí přiznání k vyměření daně důchodové (z příjmu) každý, a to dle uvážení finanční správy. Poplatkový zákon stanoví v § 44, kdo jest povinen ohlásiti právní jednání k vyměření poplatků (nejsou to pouze smluvní strany); novela o dani z bezúplatných převodů má zvláštní ustanovení o ohlášce, pokud se týče vyměření daně dědické (pozůstalostní výkaz); zejména zákony o daních spotřebních mají ustanovení o ohláškách k vyměření daně obsahujících údaje ku podkladu pro vyměření dávky (vyklizení jistého množství produktu, výroba atd.). Stanoviti povinnost podatí takové ohlášky by ovšem bylo věcí jednotlivých zákonů, poněvadž to mnohdy souvisí velmi úzce se sku-

tečnostmi, s nimiž je spojena berní povinnost. Jednotná všeobecná norma by mohla obsahovati také jen momenty všeobecné.

Ustanovení o obsahu prohlášení osoby dávkou povinné musí býti stejné jako ustanovení o takových prohlášeních osob jiných (srovnej §§ 168 a 169 RAO). Všeobecný zákon rámcový nemůže stanoviti podrobnosti o obsahu prohlášení a musí přenechati zvláštním zákonům o jednotlivých dávkách, aby dle rázu dávky určily data, jež jest v prohlášení uvéstí. K vůli jednotnosti bude se pro jisté skupiny případů doporučovati, aby finanční správa zavedla jednotnou formou (vzorec); v zákoně by bylo ovšem vysloviti zmocnění finanční správy k tomu a stanoviti povinnost prohlašujícího podatí prohlášení v této formě a dáti odpověď na všechny otázky v této formě finanční správou předem stanovené. Tak to činí i § 168 RAO a podobně i § 202 našeho zákona o osobních daních přímých. Je-li zapotřebí přiložiti ku prohlášení nějakou listinu, již má vystaviti osoba třetí, měla by již zákonem této osobě býti uložena povinnost listinu tuto vystaviti. Prohlášení může býti podáno buď písemně nebo ústně u úřadu samého (§ 170 RAO a cit. § 202 našeho zákona o osobních daních přímých). RAO stanoví v § 168 též, že prohlášení se děje „podle nejlepšího vědomí a svědomí“ prohlašujícího; upuštěno může býti od tohoto ujištění při cle a daních spotřebních. I přiznání k osobním daním přímým dle našich norem vyžaduje takového ujištění. Není tuším důvodu, proč by takové ujištění nemohlo odpadnouti, vůbec při každé dani. Nesprávnost prohlášení involvuje sama o sobě dle okolností finanční delikt; bude tudíž zájem státu lépe chráněn pohrůzkou citelnými tresty než pouhou formalitou.

Aby bylo zaručeno včasné podání prohlášení, bylo by v zákoně stanoviti následky opožděného podání. Tak stanoví zákon čs. o dani z obratu ze dne 12. srpna 1921, č. 321 Sb. z. a n., v § 17 zvýšení daně o 5% pro případ opožděného podání; podobně i § 170 RAO (10%). Může býti také stanoveno, že daň může býti vyměřena bez dalšího slyšení strany na základě pomůcek, jež mají rozhodující orgány po ruce (kontumace, viz §§ 42, 112, 142, 205 a 213 zák. o osobních daních přímých), nebo lze uložiti trest na opožděnou ohlášku, jako jest tomu při daních spotřebních, nebo může býti pohroženo pokutou jako



jest tomu dle §§ 79 a 80 popl. zák., po případě může býti pohroženo pokutami pořádkovými.

Zásada spravedlnosti vyžaduje, aby finanční úřad byl oprávněn zkoumati prohlášení, pokud se týče materiálního obsahu. Ustanovení zákonného není však třeba, poněvadž toto zkoumání jest organickou povinností finančního úřadu. Táž zásada vyžaduje ovšem též, aby úřad zkoumal údaje strany i v jejím zájmu, takže po našem soudu by nebylo třeba pojímati to zvlášť do zákona, jak to činí § 204 RAO. Jinak se to má s oprávněním úřadu žádati na prohlášujícím, aby případné mezery doplnil, pochybnosti vysvětlil a odstranil, po případě aby v negativním případě, kdyby totiž toho prohlášující neučinil, úřad konal další šetření z moci úřední na útraty prohlášujícího.

Tím přicházíme ke druhé skupině povinností.

## 2. Povinnost dostaviti se k úřadu a podati mu vysvětlení; povinnost výpovědní.

1. Povinnost osoby podávající prohlášení. Právo finančního úřadu vyzvati prohlášujícího, aby doplnil neúplné prohlášení a odstranil pochybnosti. Některá příslušná ustanovení čl. právního řádu a ustanovení řádu o říšsko-německých dávkách. Řízení vytýkáci. Povinnost osoby dávkou povinné podati úředním orgánům potřebná vysvětlení při úředních výkonech. Povinnost prolašovatele podati úřadům pomůcky k vyměření dávky. 2. Povinnost jiných osob. Nutná součinnost osob jiných, aby finančněvědecké zásady všeobecnosti a stejnoměrnosti mohly býti provedeny i právně. Všeobecná povinnost výpovědní: Příslušná ustanovení řádu o ř. něm. d. a některých norem čl.

### a) Povinnost osoby podávající přihlášku.

Má-li prohlášení skutečně býti řádným podkladem k vyměření dávky, musí míti úřad právo prohlášujícího vyzvati, aby neúplné prohlášení doplnil, po případě pochybnosti odstranil. Tak na př. dle § 43 zák. o osobních daních přímých mohou finanční orgány poplatníka žádati za vysvětlení, jichž je třeba, aby prohlášení k všeobecné dani výdělkové bylo doplněno nebo opraveno: dle §§ 45 a 46 má prohlášující vysvětliti pochybnosti, které vzešly z jeho údajů. Podobně i § 210 zákona o osobních daních přímých, pokud se týče daně důchodové (z příjmu); dle § 209 zák. o osobních daních může prohlášující býti předvolán před finanční orgány a jest povinen osobně se dostaviti a podati po-

třebná vysvětlení (srovnej též § 17 zák. o dani z cukru, § 54 zákona o dani z lihu a j.).

RAO stanoví v § 205, že úřad má vyzvati prohlášujícího, aby mezery ve svém prohlášení doplnil a pochybnosti odstranil. Neshledá-li úřad takové vyzvání vhodným (§ 205, al. 2 RAO), anebo nemá-li vyzvání pozitivního výsledku, může uložit prohlášujícímu, aby dostavil se k úřadu, anebo může po případě i na útraty prohlášujícího konati další šetření. Prohlášující jest dle § 172 v takovém případě povinen k úřadu dostaviti se osobně, nespokojí-li se úřad zástupcem a podati dle pravdy žádané vysvětlení a průkazy; úřad může žádati písemné vysvětlení. Neučiní-li prohlášující této povinnosti zadost, může úřad konati i na jeho útraty další šetření. Dle § 213 čs. zák. o osobních daních přímých může v tomto případě býti kontumacován.

Jak vysvítá z § 205 RAO, není tu obligatorní tak zv. řízení vytýkáci, t. j. není vadností řízení, když úřad nesdělí pochybnosti prohlášujícímu: zákon ponechává tu volnému uvážení úřadu, zda a jaká šetření chce konati. Jinak jest tomu dle ustanovení § 210 čs. zákona o osobních daních přímých; tento předpisuje obligatorní výtku, jejíž nedostatek činí řízení vadným. Obligatorního vytýkáciho řízení RAO nepředepisuje proto, poněvadž — jak praví úřední odůvodnění tohoto řádu — takové řízení by při mnohých nepatrných úchylnkách<sup>61)</sup> od prohlášení bylo bezúčelným a prakticky neproveditelným a zatěžuje neobyčejně agendu úřední; zájmy prohlášujícího jsou, praví úřední odůvodnění, dostatečně chráněny opravnými prostředky. Pouze tehdy, když úřad chce se uchýliti od údajů prohlášení k dani a jde o podstatné úchylnky v neprospěch prohlášujícího, mají tomuto býti oznámeny příslušné body (§ 205 poslední odstavce).

I když podal prohlášující úřadu všechna žádaná vysvětlení a vyměřovací pomůcky, bude mnohdy zapotřebí provésti různá šetření, která se nedají provésti jinak než na místě samém. Proto stanoví RAO v § 175, že úředníci a zmocněnci finančních úřadů mohou vstupovati na pozemky a do místností osoby dávkou povinné, aby prováděli odhady (Abschätzungen)<sup>62)</sup> v zájmu dávky na místě samém, pokud trvají obchodní nebo pracovní

<sup>61)</sup> Buck-Lucas: pozn. ku § 205 RAO.

<sup>62)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. ku § 175; Becker: RAO mluví v pozn. č. 1 ku § 175 tu o odhadech pozemků, budov a zásob.

hodiny; při tom osoba dávkou povinná jest povinna podati jim každé potřebné vysvětlení a průkazy. Podobně stanoví §§ 196 a 197 RAO, že finanční úřady mohou v podnicích podléhajících důchodkovému dozoru prováděti prohlídku a že úředníkům prohlídky provádějícím má býti uděleno každé potřebné vysvětlení o provozu. S touto povinností je spojena povinnost poskytnouti orgánům úředním potřebné prostředky (nářadí, osvětlení atd.) a pomocné služby. Dle § 198 RAO má finančním orgánům oprávněným zkoumati, jsou-li knihy, záznamy a seznamy (výkazy) vedeny dle předpisů, býti osobou dávkou povinnou a jejími zřízení podáno každé potřebné vysvětlení a průkazy. Podobná ustanovení mají též některé naše zákony o spotřebních dávkách na př. §§ 23 a 54 zákona o dani z lihu, §§ 17 a 29 zákona o dani z cukru a j.; viz též § 117 cel. a m. ř. Sluší tu též poukázati na § 280 zákona o osobních daních přímých o oprávnění finančních orgánů vstupovati do živnostenských místností poplatníkových a ohlédati zařízení, provozovny a zásoby poplatníkovy.

Má-li úřad míti možnost, aby zkoumal správnost prohlášení, musí míti především možnost, aby se mu dostalo i vyměřovacích pomůcek; bylo by proto v této stati stanoviti povinnost prohlášovatele podati úřadu pomůcky k vyměření dávky (viz § 43 čs. popl. zák. z r. 1850).

#### *b) Povinnost jiných osob.*

Finančně-vědecká zásada všeobecnosti vyžaduje, aby každý obyvatel státu přispíval dle své hospodářské zdatnosti na státní výdaje. Úkolem finančních úřadů jest tedy konati šetření po obojí stránce, t. j. aby byl zjištěn *a)* každý, kdo by mohl přispívati a *b)* v jaké míře může přispívati.

Již tedy ochrana poctivých poplatníků sama vyžaduje, aby finanční správa měla po ruce prostředky, které by jí umožňovaly šetření. Jest tedy samozřejmo, že vedle součinnosti osob povinných dávkou bude zapotřebí součinnosti osob jiných, aby finančně-vědecké zásady všeobecnosti a stejnoměrnosti mohly i právně býti provedeny.

Proto stanoví jak RAO, tak i předpisy čs. zákona o osobních daních přímých, především povinnost každé osoby bez rozdílu k součinnosti ve věcech berních. Tak stanoví RAO

v § 177 všeobecně, že každý (i ten, kdo není osobou dávkou povinnou), pokud není oprávněn dle zákona výpověď odepřítí, jest povinen dle pravdy podati finančním úřadům výpověď o skutečnostech důležitých pro vykonávání dozoru berního („*Steueraufsicht*“) nebo podati výpovědi v jistém konkrétním šetření, konaném k zjištění berních nároků státu. Ze znění zákona tedy vysvítá, že povinnost tato jest dána i tehdy, když nejde o jisté konkrétní již zavedené řízení, tedy i když se jedná finančnímu úřadu o to, aby zjistil, zda někoho vůbec dle poměrů jeho stíhá berní povinnost (při nejširším výkladu slova „*Steueraufsicht*“). Výpověď má býti dána formou a obsahem, jak toto finanční úřad určí podle zákonů a vykonávacích nařízení. Výpověď má pokud možno býti vyžádána a dána písemně. Finanční úřad jest též oprávněn naříditi osobě, která má podati výpověď, aby dostavila se k úřadu.

Tato všeobecná povinnost výpovědní jest sice dalekosáhlým prostředkem finančních úřadů, aby mohly co nejdokonaleji vyšetřiti podklad pro vyměření dávky, a to pokud se týče kohokoliv. Finančně-vědecké zásady všeobecnosti a stejnoměrnosti však jí nutně vyžadují. Pro finanční zákonodárství říšsko-německé znamená tato povšechná povinnost výpovědní novotu; byly proto s mnoha stran, zvláště se strany bank, zájmových sdružení a podobných svazů vysloveny obavy ohledně porušování obchodní důvěry. Všechny tyto obavy však musely ustoupiti finančním zájmům státu<sup>63)</sup>. Jakési zmírnění této všeobecné povinnosti obsahuje § 209 RAO, který praví, že v konkrétních již zavedených šetřeních (tedy proti určitým osobám), má finanční úřad vyzvati osoby třetí ku podání výpovědi teprve tehdy, nevedou-li jednání s osobou dávkou povinnou k cíli aneb neslibují žádného výsledku. Dle dalších ustanovení RAO, jež později uvedeme, jest přezvědná osoba povinna stvrditi svoji výpověď přísahou; finanční úřad má toto však žádati teprve, když není vůbec jiných prostředků pro zjištění pravého stavu.

Zákon však připouští výjimky od všeobecné povinnosti výpovědní; stanoví totiž v §§ 178 až 182 důvody, pro něž možno výpověď odepřítí (tedy i pouhou výpověď, nikoliv snad pouze výpověď svědeckou anebo znaleckou).

<sup>63)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. ku § 177.

Osobu přezvědnou jest dle § 184 RAO považovati za svědka po rozumu všeobecného trestního zákona.

Přihlédneme-li k ustanovením platným v čs. republice, vidíme, že tato všeobecná povinnost výpovědní jest tu stanovena již pro obor osobních daní přímých. Podle § 269, odst. 1. zákona o osobních daních přímých jest totiž každý zavázán podati svědomitě vysvětlení a výkazy, za které finanční orgány žádají, aby doplněna nebo opravena byla prohlášení, přiznání a oznámení od někoho podaná; dále jest každý povinen vydati svědectví anebo vypovídati jako znalec i v berních záležitostech osob jiných. Odepřena smí býti zpravidla toliko výpověď svědecká nebo znalecká, a to svědecká z důvodů uvedených v § 269, odst. 2., a znalecká z důvodů uvedených v § 269, odst. 2. a 3.; povinnost výpovědní však může býti odepřena pouze v případě uvedeném v § 269, odst. 3., který stanoví, že osoby, které u poplatníka jsou anebo byly ve službě, nesmějí bez jeho svolení býti vyslýchány jako osoby přezvědné nebo jako znalci. Pokud se týče čs. finančně-právních norem, sluší poukázati dále na výpovědní povinnost pojišťovacích ústavů v oboru dědické daně dle § 16, al. 2 novely o poplatcích z bezúplatných převodů, č. 278 ř. z. z r. 1915, pak též na povinnost pomocného personálu podati vysvětlení podle některých zákonů o spotřebních daních (na př. §§ 17 a 29 zákona o dani z cukru, §§ 23 a 54 zákona o dani z lihu), dále na ustanovení § 12, odst. 3. zákona o dani z cukru o povinnostech podniků železničních a plavebních podávati výkazy o dopravovaných výrobcích cukerních a konečně na ustanovení o všeobecné výpovědní povinnosti v § 46 zák. ze dne 12. srpna 1921 č. 321, o všeobecné dani z obratu.

### 3. Povinnost průkazní.

1. Všeobecné zásady. Obecná povinnost osoby dávkou povinné prokázati správnost svých prohlášení a tvrzení. Táž obecná povinnost osob jiných.  
2. Průkaz knihami, spisy a listinami. a) Průkazní povinnost osoby dávkou povinné. Ustanovení řádu o ř. něm. d. o způsobu řádného vedení knih a o průkazní moci řádně vedených knih ve věcech dávek. Právo finančních orgánů zkoumati knihy nejen po stránce formální, nýbrž i věcné. Povinnost osoby dávkou povinné předložiti finančním úřadům knihy, zápisy a listiny; příslušná ustanovení řádu o ř. něm. d. o této povinnosti, jakož i o místě, kde, a o osobách, před kterými sluší průkaz knihami atd. provésti. Povinnost osoby dávkou povinné předložiti finančním orgánům knihy, spisy a listiny při

úředních výkonech. Úlevy pro osoby dávkou povinné, které vedou obchodní knihy dle obchodního zákona. Právo finančních orgánů nahlédnouti do knih a listin osob zcizujících zboží k dalšímu prodeji, jakož i osob, které po živnostenskou nebo za úplatu udělují porady ve věcech berních. Příslušná ustanovení některých čl. právních norem o této povinnosti průkazní. b) Průkazní povinnost osob jiných. Příslušná ustanovení řádu o ř. něm. d. 3. Cennosti. a) Průkazní povinnost osoby dávkou povinné. Povinnost osoby dávkou povinné předložiti úřadu cennosti a dovoliti anebo se o to postarati, aby úřad mohl nahlédnouti do schránek, v nichž se cennosti chovají. Příslušná ustanovení řádu o ř. něm. d. b) Průkazní povinnost jiných osob. Zejména povinnost bank a pod. dovoliti finančním úřadům, aby nahlédly do uzavřených schránek. Příslušná ustanovení o ř. něm. d. 4. Přísaha a ujištění na místě přísahy. Přisežní povinnost každé osoby, která podala nějakou výpověď, dle řádu o ř. něm. d.; přisežní povinnost svědků a znalců dle čl. právních norem. Mistopřisežné ujištění osoby dávkou povinné dle řádu o ř. něm. d. Přisežný výsledek strany k účelům dědické daně podle čl. právních norem. 5. Průkaz znalci. Povinnost podati znaleckou výpověď dle řádu o ř. něm. d. a dle některých finančních právních norem čs. Zákaz okolností ztěžujících průkazy dle řádu o ř. něm. d. Praesumpce.

#### a) Všeobecné zásady.

Ke zjištění materiální pravdy nestačí pouhé prohlášení k dani a vysvětlení pochybností nebo doplnění mezer. Je zajisté nutno, aby správnost údajů poplatníkových, po případě jiných osob, byla prokázána.

Pokud se týče osoby dávkou povinné, stanoví § 173 RAO povšechně zásady, že tato osoba jest povinna správnost svých prohlášení jakož i další stvrzení prokázati (podobně § 205, odst. 2.); RAO ukládá tedy osobě dávkou povinné onus probandi, avšak pouze „soweit ihm (dem Steuerpflichtigen) dies nach den Umständen zugemutet werden kann“, tedy pokud vůbec dle daných poměrů je této osobě možno takové průkazy podati. Některé věci se dají zajisté prokázati pouze v omezeném rozsahu anebo se nedají prokázati vůbec, tak negativní věci, na př. neexistence kapitálu, majetku atd. Stojí však za zmínku, že v § 173 výslovně uvádí „soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat“. Ze všeobecného znění cit. § 173 vyplývá, že RAO v zásadě ponechává osobě dávkou povinné na vůli, kterými prostředky chce správnost svých údajů prokázati.

Pokud se týče osob jiných (tedy každého kromě osoby dáv-

kou povinné), vyslovuje RAO v § 209 všeobecnou zásadu, že v konkrétním případě, t. j. jde-li o zjištění daňových nároků státu vůči určitým osobám, mají jiné osoby býti přidržány (k výpovědi anebo) ku předložení knih teprve tehdy, když jednání s poplatníkem nevedou k cíli nebo neslibují žádného výsledku.

Všeobecnou povinnost průkazní stanoví, pokud jde o daň důchodovou (z příjmu), § 210 čs. o osobních daních z příjmu.

O jednotlivých průkazních prostředcích lze říci toto:

*b) Průkaz knihami, spisy a listinami.*

1. Průkazní povinnost osoby dávkou povinné.

Mají-li knihy býti řádným průkazem, musí býti hodny důvěry. Proto stanoví § 162 RAO, jakým způsobem (formálně) „mají“ býti knihy vedeny, aby právě mohly býti průkazem.

RAO praví tedy v § 162 (a v § 163), že ten, kdo je povinen dle zákonů o dávkách (anebo i dle zákonů jiných) vésti knihy a činiti záznamy (které jsou důležitými pro zdanění), má přihlížeti k různým formálním náležitostem zákonem stanoveným. Zápisy mají býti vedeny nepřetržitě, mají býti úplnými a správnými; mají se díti v živé řeči a písmě; nemají vykazovati kont, znějících na falešné nebo smyšlené jméno. Mají, pokud je to zvykem v obchodě, býti vázány a stránkovány; nemá v nich býti mezer a ani ničeho sepsáno tak, aby byla čitelnost porušena; nemá v nich býti ničeho vymazováno; zápisy se mají díti, kde je to zvykem v obchodě, inkoustem; prozatímní záznamy mají býti uschovávány; doklady mají býti číslovány; pokladniční příjmy a vydání mají v obchodě býti alespoň denně zaznamenávány; knihy, záznamy a obchodní listiny, důležité pro zdanění, mají býti po 10 let uschovávány. Toto ustanovení odpovídá předpisům obchodního zákona říšskoněmeckého (srovnej čl. 32 a 33 obchod. zák. čs.). Tato ustanovení nejsou obligatorními, t. j. neřídí-li se někdo při vedení knih tímto předpisem, nemůže finanční správa bez dalšího je prohlásiti za nedostačující průkaz<sup>64</sup>), avšak zákon přiznává knihám, vedeným dle těchto ustanovení, domněnku řádného vedení, jinými slovy: knihy takové mají býti, pokud není proti jejich správnosti námitek po stránce věcné, považovány za řádný průkaz (§ 208

RAO). Náležitosti tyto jsou tedy rázu formálního a mají usnadniti průkaz nejen tomu, kdo knihu vede, nýbrž i finančnímu úřadu.

Mají-li knihy podávati finančnímu úřadu řádný průkaz, musí míti finanční úřad právo knihy ty zkoumati, a to nejen po stránce formální, nýbrž i věcné, t. j. jsou-li položky po stránce obsahové správné, totiž odpovídají-li knižní údaje skutečným i ciferně. Formálně správné vedení knih není nikterak zárukou, že knihy jsou správné i po stránce věcné. Proto praví § 162 posl. odst. RAO, že finanční úřad může zkoumati, zda knihy a zápisy jsou nejen formálně, nýbrž i věcně správně vedeny; tomu odpovídá též již uvedený § 208, který praví, že knihy vedené dle § 162 mají pro sebe domněnku řádného vedení a mají sloužiti za základ zdanění, pokud není námitek proti jejich správnosti po stránce věcné. Toto zkoumání může prováděti finanční úřad různým způsobem; zkoumá správnost jednotlivých položek znalci anebo svými zvláštními zřízenci odbornými anebo pomocí osob přezvědných. Za tím účelem musí míti úřad možnost nahlédnouti do knih.

Proto ukládá § 173 RAO, odst. 2., osobě dávkou povinné povinnost předložiti finančnímu úřadu, žádá-li o to tento úřad, zápisy, knihy a obchodní listiny, jakož i listiny, jež jsou důležité pro jednotlivé daně; úřad jest oprávněn do nich nahlížeti a je zkoumati. Ve svém právu žádati na osobě dávkou povinné, aby předložila knihy, spisy atd., jest však úřad poněkud omezen. Má totiž podle § 207 tohoto svého práva použití teprve tehdy, když výpovědi osoby dávkou povinné nestačí anebo má-li úřad námítky proti jejich správnosti.

Usnadněním listinného (knižního) průkazu pro osobu dávkou povinnou jest ustanovení § 207, odst. 2., že tato osoba může žádati, aby úřad nahlédl do knih a listin v jejím bytě anebo v obchodních místnostech; úřad sice není povinen, avšak má „pokud možno“ tomuto přání vyhověti. Stanoví-li zákon povinnost předložiti knihy a listiny ku průkazu, jest zajisté vhodným ustanovením, že průkaz knižní má se prováděti pouze přednostou finančního úřadu nebo za jeho dohledu zvláštními úředními orgány (srovnej § 273 čs. zák. o osobních daních přímých); úřední nestrannost těchto orgánů zbavuje osobu dávkou povinnou obav, že její obchodní poměry mohou býti vyzrazeny

<sup>64</sup>) Bück-Lucas: Handausgabe, pozn. ku § 162.

osobám nepovoláním, zejména konkurentům. Mají-li knihy obchodní, papíry, bilance a jejich vysvětlivky býti předloženy výboru (komisi), smí se tak státi pouze se souhlasem toho, jenž knihy předkládá (§ 208, odst. 2.).

Již dříve jsme se zmínili, že dle § 175 RAO mohou úředníci finančních úřadů a jejich zmocněnci vstupovati na pozemky a do místností osoby dávkou povinné, aby v zájmu berním konaly potřebné odhady na místě samém. Při tom jest poplatník povinen „ihnen jede Auskunft und Nachweisung zu erteilen, deren sie bedürfen“. Z toho vyplývá, že i v těchto případech jest osoba povinná dávkou zavázána předložiti oněm orgánům knihy, spisy, listiny atd. Dle § 197 RAO mají vedoucím finančním orgánům provádějícím prohlídky v podnicích podrobených důchodkovému dozoru býti předloženy živnostenské knihy a záznamy o výrobě a odbytu poplatných výrobků.

Další usnadnění uvádí RAO v § 174 pro osoby povinné dávkou, které vedou obchodní knihy dle obchodního zákona. Tato okolnost totiž již sama o sobě skýtá záruku správného vedení knih: finanční úřad může tedy spokojiti se tím, že si vyžádá od oné osoby opis úplné bilance, jakož i účet zisku a ztráty a dále vysvětlivky, z nichž má vyplývati, dle kterých zásad byly oceněny předměty, jichž v podniku nebo živnosti se užívá, a předměty na skladě jsoucí, jakož i které obnosy byly na tyto předměty nebo dubiousní a nedobytné pohledávky anebo jinak odepsány; toto ustanovení má zajisté za účel, aby finanční úřad mohl posouditi přiměřenost (odpisů), po případě vésti další šetření o této přiměřenosti. Přes to však může finanční úřad, nespokojí-li se tímto dokladem, žádati dle všeobecného pravidla § 173, aby mu byly předloženy originály smluv, bilancí a ostatních potřebných pomůcek (žurnály, účty, kvitance atd.) ku posouzení správnosti knih.

Pojednaná ustanovení mají nejširší pole v oboru daní přímých, RAO uvádí však ještě v § 186 normu, která vedle průkazní moci má spíše význam kontrolní. Dle § 186 jest totiž každý, kdo zcizuje zboží k dalšímu prodeji (velkoobchodník a meziobchodník, tedy nikoliv obchodník, který zcizuje zboží přímo konsumentovi), „deren (Ware) Abgabe an den Verbraucher eine Steuerpflicht begründet“, povinen finančnímu úřadu na jeho žádost předložiti svoje knihy a obchodní listiny, pokud

je to nutno, aby se zjistilo, kdo zboží obdržel a o jaké množství běží. Tento paragraf má tedy, jak již řečeno, více ráz kontrolní; již možnost kontroly však může vésti k správným výpovědím.

Další ustanovení rázu kontrolního uvádí § 200 RAO, dle něhož každý, kdo po živnostensku anebo za úplatu uděluje jiným osobám porady v berních záležitostech, jest povinen finančnímu úřadu dovoliti, aby nahlédl do listin, týkajících se této činnosti. Vyjmuti však jsou právní zástupcové a notáři, jakož i zástupcové stavovských sdružení, pokud jde o osoby jimi zastupované a pokud sami nebyli odsouzeni pro finanční delikt.

V československém finančním právu je dno zevrubněji o knižním průkazu a příslušné povinnosti osoby dávkou povinné zákon o osobních daních přímých. Tento zákon nemá ustanovení o vnějším vedení knih a nestanoví domněnky řádného vedení knih a průkazní moci knih. Práví pouze (§§ 43, 111, 141, 206, 210 a 258), že rozhodující orgán finanční může osobu dávkou povinnou vybídnouti, aby dovolila nahlédnouti do knih obchodních a hospodářských. Poněvadž však nevyplnění této povinnosti má za následek, že daň může býti bez dalšího spolupůsobení osoby dávkou povinné podle pomůcek tu jsoucích vyměřena z úřední moci, mají tato ustanovení ráz obligatorní. Povinnost dovoliti nahlédnouti do obchodních a hospodářských knih zahrnuje v sobě dle § 272 také povinnost předložiti smlouvy, dlužní úpisy, úrokové kvitance, účetní výpisy, faktury a jinaké účetní pomůcky a doklady. O skutečném provádění dlužního výkazu jednají blíže §§ 273—276 cit. zák., jež mají některá ustanovení podobná jako RAO, na př. pokud se týče osoby, která může nahlížeti do knih, a místa, kde důkaz knižní lze provést. Poněvadž dle § 47 zákona ze dne 12. srpna 1921, č. 321 Sb. z. a n. o všeob. dani z obratu lze užiti i pro tuto daň obdobně předpisů o daních osobních, lze míti za to, že ustanovení o knižním průkazu podle zákona o osobních daních přímých lze užiti i pro daň z obratu; stejně i pro obor práva poplatkového podle § 8 zák. ze dne 7. ledna 1920 č. 31 Sb. z. a n. <sup>65)</sup>.

<sup>65)</sup> O tomto právu finančních orgánů, pokud vyplývají z důchodkového dozoru, viz: Myrbach: Grundriss, str. 195 a 197, Eglauer: Die österr. Zoll. u. Monopolsordnung str. 358—462.

## 2. Průkazní povinnost jiných osob.

Nejen osoba dávkou povinná, nýbrž i jiné osoby jsou dle RAO povinny ku průkazu listinnému (knižnímu). RAO ukládá v § 185 tomu, kdo jest povinen dáti výpověď finančním úřadům, aby předložil i listiny a spisy, jakož aby označil příslušná místa knih, jež se vztahují na určité případy. Tato povinnost jde tedy dále než podle § 177. Tento ukládá všeobecnou povinnost výpovědní; § 185 ukládá však tomu, kdo je povinen podat výpověď, aby také předložil příslušné průkazy. Finanční úřad je však omezen ve svém příslušném právu; v § 185 cit. § 209 předpokládá totiž, že se jedná o zjištění daňového nároku vůči určitým osobám, tedy že jde o jistý konkrétní případ a dále, že jednání s poplatníkem nevedou k cíli anebo neslibují výsledku.

Vyzvaná osoba může odepřítí předložiti knihy z důvodů, pro něž může vůbec odepřítí výpověď (§ 185).

## c) Cennosti.

Cennostmi rozumí RAO v § 165 cenné papíry, peníze a drahocenné věci (klenoty, šperky atd.).

## 1. Průkazní povinnost osoby dávkou povinné.

Dle § 175, odst. 2., jest tato osoba povinna předložiti na žádost úřadu cennosti a dovoliti anebo se o to postarati, aby úřad mohl nahlédnouti do schránek, v nichž se cennosti chovají. Toto ustanovení jest v paragrafu, který mluví o právu úředníků a zmocněnců finančních úřadu vstoupiti na pozemky nebo do místností osoby dávkou povinné, aby tam prováděli odhady. Dalo by se tudíž usuzovati, že povinnost předložiti cennosti atd. jest omezena jenom na případ, kdy úředníci jsou na pozemcích nebo místnostech poplatníkových. Z textace odst. 2. § 175 nedá se to přesně určit. V § 175 však jest citován § 209, který všeobecně mluví o této povinnosti. Tento paragraf však stanoví, že osoba dávkou povinná má jen v nejkrajnějším případě, t. j. když jest nutným, aby se zjistila pravda, anebo je-li nebezpečí v prodlení, býti vyzvána, aby předložila cennosti anebo prokázala obsah schránek nebo uzavřeného depotu. Zdá se tedy, že je zde nesrovnalost v zákoně.

## 2. Průkazní povinnost jiných osob.

Kdo je povinen vydati výpověď, jest též povinen předložiti cennosti, které chová pro osobu dávkou povinnou a dovoliti nahlédnouti do uzavřených schránek, které osobě dávkou povinné přenechal (§ 185, 2. věta). Dle toho jsou tedy banky a pod. povinny (svolí-li k tomu vyšší úřad) finančnímu úřadu k jeho žádosti dovoliti, aby nahlédl do uzavřených schránek (safes)<sup>66)</sup>. Toto je nutným doplněním ustanovení § 175, odst. 2. Avšak i zde stanoví § 209, že tato osoba (banka a pod.), již stihá povinnost výpovědní, má pouze v nejkrajnějších případech, t. j. když je nutno vyšetřiti pravdu, anebo je-li nebezpečí v prodlení, býti vyzvána, aby předložila cennosti, anebo prokázala obsah schránek anebo uzavřeného depotu. Finanční úřad může této osobě (bance atd.), která schránku přenechala anebo chová depot, naříditi, aby dovolila přístup osobě dávkou povinné ke schránce anebo vydala depot pouze za přítomnosti finančního úředníka.

## d) Přísaha a ujištění na místě přísahy.

Finanční úřad vyměřovací může se svolením vyššího úřadu žádati, aby osoba, která podala nějakou výpověď, správnost své výpovědi stvrdila přísahou (§ 184 RAO). Příklad odepřítí může ten, kdo smí odepřítí výpověď. Osobě vypovídající přísluší charakter svědka podle trestního zákona. Příklad se skládá podle ustanovení civilního soudního řádu u finančního úřadu anebo u soudů.

Pokud se týče československých finančně-právních norem, lze říci, že tyto nestanoví takové všeobecné povinnosti přísežní pro osoby třetí. Zákon o osobních daních přímých stanoví v §§ 46 a 211, že daňové komise pro všeobecnou daň výdělkovou a důchodovou (z příjmu) jsou oprávněny žádati, aby svědci byli přísežně vyslechnuti o určitých skutečnostech a znalci o určitých otázkách okresním soudem, kde vyslychaná osoba bydlí. Rovněž pro daň dědickou jest připuštěn přísežný výslech svědků dle § 16 novely ze dne 18. června 1901, ř. z. č. 74.

Podobně může finanční úřad vyměřovací žádati, aby osoba dávkou povinná stvrdila na místě přísahy skutečnosti, které tvrdí (RAO § 176). Předmětem tohoto ujištění místopřísežního

<sup>66)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. 2 ku § 185.

jsou určité skutečnosti, nikoliv snad všeobecné tvrzení, že jiných skutečností důležitých s hlediska berního není. Odepře-li osoba dávkou povinná místopřísežné ujištění, může finanční úřad přikročit k odhadu dle § 210 RAO.

Jak místopřísežné ujištění, tak přísaha mohou být vyžádány pouze tehdy, když není žádných jiných prostředků ke zjištění pravdy (§ 209 RAO).

Pokud se týče čs. právního řádu, jest přísaha strany k účelům daňovým přípustna pro daň dědickou podle §§ 12 a 16 novely ze dne 18. června 1901, ř. z. č. 74.

#### e) Průkaz znalci.

RAO dovoluje v § 206, aby finanční úřady při daňových šetřeních používaly znalců anebo zvláštních zkušebních orgánů úřadu přidělených, dále zástupců a zřízenců svazů a zastupitelstev podnikatelských nebo živnostenských oborů, k nimž přísluší osoby dávkou povinné.

Finanční úřad je sice oprávněn, nikoliv však povinen těchto průkazních osob použít. Naproti tomu jest osoba, již finanční úřad žádá o znaleckou výpověď, povinná tuto výpověď podat („als Sachverständiger hat auf Verlangen des Finanzamtes ein Gutachten abzugeben, wer... § 188 RAO) a smí to odepřít pouze tehdy, když může odepřít výpověď vůbec. Povinnost ke znalecké výpovědi jest rozšířenou všeobecnou výpovědní povinností. To vychází též z toho, že znalci stejně jako jiné osoby k výpovědi povinné mohou být přidržáni k tomu, aby správnost svého znaleckého posudku stvrdili přísahou (arg. citace § 184 v § 188). Bezdůvodné odepření znalecké výpovědi může mít za následek pořádkovou pokutu.

Znalcem jest dle § 188, kdo jest veřejně ustanoven ku podávání dobrozdání žádaného druhu anebo kdo vědu, umění nebo živnost, jejichž znalost jest předpokladem ku podání posudku, veřejně po živnostensku provozuje anebo k jejich výkonům veřejně jest ustanoven nebo zmocněn. Povinnost podati znalecký posudek stíhá tedy pouze toho, kdo vědu, živnost atd. ještě provozuje; jinak může ovšem podat dobrozdání dobrovolně. Může-li i v tomto případě být vzat do přísahy, nevyplývá ze zákona. Veřejní úředníci nesmějí být dožadáni za znalecké posudky bez svolení jejich nadřízeného úřadu.

I náš právní řád má pro obor osobních daní přímých všeobecnou normu o povinnosti podati znalecký posudek. Dle § 269 zák. o osobních daních přímých jest každý povinen k žádosti finančních úřadů vypovídati jako znalec v berní záležitosti osob jiných; tento zákon neurčuje však blíže pojmu znalce. Znalecká výpověď může být odepřena z důvodů uvedených v odst. 2. § 269 a pak podle zvláštního ustanovení odst. 3. § 269, jenž zakazuje vyslyšati jako znalce bez svolení poplatníka osoby, které u něho jsou nebo byly ve službě.

Poplatkové právo připouští průkaz znalce tím, že dle § 50 může jak finanční správa, tak i osoba dávkou povinná žádati, aby nemovitosti byly za účelem zjištění podkladu pro vyměření poplatků oceněny soudním odhadem. Zvláštní ustanovení věnuje posudku znalců novela o dani z obohacení z r. 1921 (§ 13—21) pokud se týče ocenění předmětů, jichž převod podléhá dani z obohacení (expertisa)<sup>67)</sup>.

Ke konci stati o povinnosti průkazní sluší poukázat na kautelární ustanovení RAO, sloužící k tomu, aby se předešlo možnému obcházení ustanovení o průkazních prostředcích. Dle § 165 RAO nesmí nikdo na falešné nebo smyšlené jméno pro sebe nebo jiného zřizovati konto nebo konati zápisy do knih, nebo uschovávatí otevřeně anebo uzavřeně cennosti nebo je zastavití nebo si dáti přiděliti uzavřenou schránku. Vyjde-li později najevo, že toto ustanovení bylo porušeno, lze vklad (pohledávku), cennosti anebo obsah uzavřené schránky vydati žadateli pouze se svolením finančního úřadu; kdo jedná proti tomuto předpisu (úmyslně anebo kulposně), ručí, pokud by daňové nároky státu tím byly zkráceny. Předpis platí zcela všeobecně; jsou mu podrobeny spořitelny, kupci a živnostníci všech druhů<sup>68)</sup>.

Tento zákaz okolností, ztěžujících průkazy, doplňuje RAO domněnkou dle § 166. Tvrdí-li totiž někdo, že právo znějící na jeho jméno nebo cennosti, jež drží, mu byly svěřeny, anebo že je má jako zástupce jiného anebo zástavní věřitel, jest povinen prokázati, komu práva nebo cennosti náležejí, anebo že jemu nenáležejí (jinak přičítají se jemu samému). § 166 jest doplněn § 190, o němž se zmíníme při povinnosti ohlašovací. Tímto se

<sup>67)</sup> Lepař: Zákon o dani z obohacení, str. 37.

<sup>68)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe, pozn. ku § 165.

přesunuje onus probandi z orgánů finanční správy na strany samy.

Z finančně-právních norem československých poukazujeme na domněnku v oboru práva poplatkového, a to dle bodu 1. předchozích připomenutí ku poplatkovému sazebníku, dále dle § 24 zák. ze dne 8. března 1876, ř. z. č. 26, a konečně, pokud se týče daně dědické, podle § 24 novely o poplatcích z bezúplatných převodů z r. 1915, ř. z. č. 278.

#### 4. Povinnost ohlašovací.

Jde tu o ohlášky rázu formálního. Povinnost držitele nemovitosti oznámiti finančním úřadům různá data, týkající se osob obývajících nemovitost. Povinnost bank atd. podávati finančním úřadům seznam svých zákazníků. Jiné ohlášky formálního rázu.

Zde nám jde o údaje a ohlášky rázu formálního, jež neobsahují věcných momentů, které by mohly býti podkladem vyměření dávky. Ohlášky obsahující údaje důležité pro stanovení vyměřovací základny jsou obsaženy v povinnostech dříve uvedených. I však ohlášky rázu formálního mohou finančním úřadům býti důležitou pomůckou při vyměření daně a slouží též k účelům kontrolním.

1. Dle RAO § 167 jest každý držitel (tímto se má rozuměti vlastník, poživatel, nájemce a pachtýř) pozemků povinen oznámiti finančnímu úřadu jméno, povolání, rodiště a den narození všech osob obývajících nemovitost. Za tím účelem mají přednostově domácnosti držitelům domů podati vysvětlení o osobách, které náležejí k jejich domácnosti, včetně podnájemníků, noclehářů; tyto osoby pak jsou povinny podati jim příslušné údaje. Při této povinnosti bychom snad mohli poukázati k povinnosti stanovené v § 200 čs. zákona o osobních daních přímých (povinnost držitelů domů předložiti do jisté lhůty finančním úřadům výkaz všech osob v jejich domě bydlících).

2. Velmi důležitou povinnost ohlašovací ukládá RAO bankám a jejich odbočkám; bankami rozumí se tu i spořitelny, jakož i všechny osoby a podniky, které po živnostensku provádějí bankovní nebo bankéřské obchody, zvláště pak chovají otevřeně anebo uzavřeně cennosti anebo přenechávají jiným uzavřeně schránky (safes) anebo podobné schránky způsobilé k chování

cenností. Tyto ústavy jsou dle § 189 RAO povinny podávati finančním úřadům seznam svých zákazníků, kteří mají v tuzemsku bydliště anebo trvalý pobyt či sídlo, anebo jsou příslušníky říšskoněmeckými. Zákazníkem jest, kdo má u ústavu cennosti, uzavřené depot, uzavřenou schránku (safes), pohledávky (vklad), nebo běžný účet. Tato povinnost je sice rázu formálního, poněvadž do seznamu má býti pouze pojata jméno osoby, bydliště nebo místo pobytu, a sídlo; nežádá se ani udání stavu nebo povolání, ani druhu, ani výše konta. Přece však jest tato povinnost důležitou pomůckou finančního úřadu pro šetření, poněvadž tím doví se finanční úřad spojení každého poplatníka s peněžními ústavami a může v pochybných případech vyzvati ústav k bližší výpovědi. Nutnost tohoto předpisu odůvodňuje úřední odůvodnění takto<sup>69)</sup>: Předpis tento jest nutným, má-li alespoň přibližně býti docíleno skutečného a stejnoměrného zdanění, a má-li obyvatelstvo míti důvěru ve finanční správu. Všeobecná výpovědní povinnost sama o sobě nestačí; výpovědní povinnost peněžních ústavů nepomůže, neví-li finanční úřad, koho se má tázati. Všechna námaha finančních úřadů, aby daně byly spravedlivě rozděleny, jest předem marna, nebude-li finanční správě v tomto bodě vyhověno. Cena § 189 spočívá právě v tom, že poplatník ztrácí pocit jistoty před odhalením utajené daně, a že tudíž bude nucen ve svém prohlášení k dani a pod. podávati správné a pravdivé údaje. Účelem tohoto ustanovení jest tedy v prvé řadě možnost odhalení finančních deliktů; toto ustanovení jest tedy prostředkem preventivním. Shrňme-li dle řečeného (povinnost osob třetích podati výpověď, předložiti knihy a cennosti a ohlašovací povinnost) povinnosti peněžních ústavů, jde-li o zdanění osob třetích, vidíme, že ústavy tyto jsou v Německu postiženy dalekosáhlými povinnostmi; že tyto povinnosti byly skutečně uzákoněny, dokazuje hluboké porozumění členů zákonodárného sboru říšskoněmeckého pro zájmy celostátní.

Pokud se týče Československa, mají tu podobné ústavy pouze všeobecnou povinnost výpovědní, t. j. jsou povinny podati výpověď a vysvětlení, když se jich berní správa sama táže.

Ustanovení § 189 RAO jest doplněno § 190, dle něhož ministr financí může naříditi, aby každý, kdo tvrdí, že práva zně-

<sup>69)</sup> Buck-Lucas: Handausgabe pozn. ku § 189.



jíci na jeho jméno nebo cennosti, jež drží, mu byly svěřeny anebo že je má jako zástupce jiného, anebo jako zástavní věřitel, to oznámil finančním úřadům na veřejné vyzvání a poznačil oprávněného. Toto ustanovení má za účel, aby se předešlo jednáním, která by ustanovení § 189 činila ilusorním tím, že by bylo obcházeno prostřednictvím nějaké třetí osoby pod rouškou věci svěřené nebo zástavy. Ustanovení § 190 odpovídá již dříve uvedenému § 166, který takovým osobám ukládá povinnost označiti finančním úřadům k jejich žádosti skutečného vlastníka (držitele) dotyčných práv a cenností.

Do této stati bychom dále mohli zařaditi povinnost stanovenou v § 201 čs. zákona o osobních daních přímých, dle něhož každý, kdo vyplácí tak zv. služební platy, převyšující pro jednu osobu jisté minimum, má každého roku finančnímu úřadu oznámiti osobu k vybírání oprávněnou uveda jméno, bydliště a zaměstnání její, pak výši a druh platů vyplacených předcházejícího roku. Dále bychom sem mohli zařaditi různé povinnosti formálního rázu, uložené různými zákony o spotřebních daních, na př. § 14 zákona o dani z cukru, § 22 zákona o dani z lihu, § 23 téhož zákona atd.

##### 5. Povinnosti úřadů a sdružení stavovských.

Ustanovení řádu o ř. něm. d. a některých finančně-právních norem čsl.

Zde nejde o organické povinnosti úřadů finančních, nýbrž vůbec o úřady státní. Dle § 191 RAO jsou říšské, státní a obecní úřady a jejich úředníci, dále notáři, jakož i svazy a zastupitelstva sdružení stavovských povinny finanční úřady podporovati při provádění zdanění a berního dozoru; zejména jsou povinny dovoliti, aby finanční orgány nahlédly do jejich knih, jednání, výkazů a listin. Nespadají sem poštovní šekové úřady, správa státního dluhu, spořitelny a banky, které mají postavení úřadů, úřady poštovní, telegrafní i telefonní, pokud by se tím porušovalo úřední tajemství jejich jednání. Sem spadají vedle veřejných úřadů též notářské, lékařské, lékárnické, advokátní komory a jiné korporace, jako jsou obchodní a živnostenské komory a pojišťovny sociálního pojištění. Obzvláště sem spadají procesní spisy, veřejné knihy, rejstříky obchodní a družstevní a vodní kniha. Všeobecná povinnost úřadů a zastupitelstev shora jmenovaných podporo-

vati úřady finanční jest ještě specialisována ustanovením § 192, který nařizuje, že všechny úřady a úředníci jsou povinni oznámiti finančním úřadům berní delikty, jež zví u vykonávání své úřední funkce (vyjímajíc pošty, telegraf a telefon, kdyby tím bylo porušeno tajemství služební).

Pokud se týče československých právních norem, sluší především poukázati na §§ 270 a 271 zákona o osobních daních přímých. Dle prvního mají všechny veřejné úřady, včetně úřadů zemských, okresních a obecních, účinně podporovati finanční úřady a komise a poskytovati jim rychlé vysvětlení, kterých jest třeba ku provedení zákona o osobních daních přímých, pokud tomu nejsou na závalu ustanovení zvláštní anebo naléhavé ohledy služební. Podle § 271 jsou soudy zejména zavázány z těchto rozsudků, nálezů a výměrů, z nichž podle platných předpisů mají doručovati opisy okresním úřadům poplatky vyměřujícím, pokud takováto vyhotovení rozmnožují se způsobem mechanickým, zasílati po opise berní správě, v jejímž obvodu soud má své sídlo. Ustanovení §§ 270 a 271 lze použiti též pro dan z obratu (§ 47 zák. z 12. srpna 1921, č. 321 Sb. z. a n.).

Pokud se týče poplatků, lze poukázati na povinnost soudů dle § 43, na ohlašovací povinnosti úřadů a soudů dle § 44 a na kolkové revise u veřejných úřadů a notářů dle § 97, popl. zák. z roku 1850, v oboru cla na §§ 14 a 277 a j. cel. a monopol. ř., v oboru daní spotřebních na asistence obecních starostů, na př. dle zákonů o dani z cukru, z lihu atd.

##### 6. Následky nesplnění povinností kromě povinnosti platební.

Pořádkové pokuty a jiné donucovací prostředky dle řádu o ř. něm. d. a některých finančně-právních norem čsl.

Nedostojí-li osoby, které jsou povinny plniti povinnosti uvedené v této stati (jiné povinnosti), může je finanční úřad k tomu donutiti různými prostředky, na př. pořádkovými pokutami podle §§ 209 a 250 zák. o osobních daních přímých nebo pořádkovou pokutou podle výnosu ministerstva financí ze dne 6. dubna 1856, ř. z. č. 50 pro obor práva poplatkového. V kodifikaci bylo by vysloviti přípustnost takovýchto donucovacích prostředků.

RAO jedná o prostředcích, jimiž lze vynutiti plnění příkazů daných finančními úřady v §§ 202—203 (peněžní tresty, vazba, peněžní záruky).

## KAPITOLA II.

### Mimořádné příjmy státu.

Druhy mimořádných příjmů státu. Zejména příjmy získané státním úvěrem. Srovnání hlediska finanční vědy s hlediskem finančního práva. V oboru státního úvěru jest rozdíl mezi činnostmi finančního vědce, resp. politika a činnostmi finančního právníka zvlášť patrný. Normativní činnost finančního právníka počítá pouze s hotovými resultáty úvah teleologických (národohospodářských a finančně-politických) a shrnuje pouze skutečnosti, s jejichž existencí jest spojena povinnost státní správy plniti závazky vyplývající z úvěru. Úkolem této studie jest poukázati na prvky společné všem typům státních výpůjček; tyto prvky mohou býti předmětem celkové kodifikace právních norem o státním úvěru vůbec. Úkolem kodifikace by též bylo spojití v jeden celek celou řadu různých čs. předpisů o státním úvěru. První otázkou normativní činnosti o státním úvěru jest, kdo má stanoviti podmínky výpůjčky a kdo ji má uzavřítí. Do kodifikace by tudíž mělo býti pojata, že výpůjčku smí uzavřítí moc výkonná (vláda) v mezích zmocnění uděleného jí mocí zákonodárnou zvláštním zákonem o konkrétní výpůjčce. — Podstatné znaky úvěrové smlouvy. Z důvodů účelnosti, t. j. dle okolností panujících na peněžním trhu, může norma o konkrétní výpůjčce ponechatí státní správě, aby sama stanovila znaky výpůjčky, které jsou v normě výslovně uvedeny. Příslušná ustanovení řádu o státních dlužích říše německé. — Povinnosti stíhající výkonnou moc z dlužního poměru: a) vydatí dlužní úpisy nebo zapsati dluh do knihy o státním dluhu; b) splácti dluh podle stanoveného způsobu; c) platiti úroky ve stanovených termínech ve stanovené měně; d) zachovati výhody normou stanovené. Ad a): Dílčí dluhopisy, jejich úprava a obsah. Čs. právní normy, týkající se dlužních úpisů jako vnějšího průkazu pohledávky vůči státu. Ad b): Při dlužích splatných nedoporučovalo by se pojatí do kodifikace určitý způsob umořování jako výlučně přípustný; bylo by spíše pouze povšechně uvéstí fakultativní způsoby umořování. Při dlužích rentových by bylo pojatí do kodifikace právo státu dluh vypovědětí a splatiti jakož i vyloučití právo věřitele k výpovědi dluhu. Povinnost státní správy uvědomiti věřitele o tom, které části dluhu byly vylosovány nebo vypovězeny. Do kodifikace bylo by pojatí formální způsob řízení tohoto uvědomění. Přípustnost předčasné výpovědi se strany státu pro jakýkoliv druh dluhu. Přípustnost konverse. Promlčení povinností spláctí dluh. Ad c): Čs. právní předpisy, týkající se výplaty úroků ze státních dluhopisů. Promlčení úroků; stavení a přetržení. Všeobecná ustanovení o způsobu výplaty úroků, jakož i o promlčení úroků bylo by pojatí i do kodifikace. Úplnost právních poměrů, týkajících se pohledávek ze státních dluhopisů, vyžaduje, aby ještě bylo poukázáno na předpisy o vinkulaci a devinkulaci titrů, pak o ob-  
stávkách a exekuci na státní dluhopisy a úroky z nich.

Mimořádnými příjmy státu jsou příjmy docílené zcizením státního majetku, dále příjmy získané státním úvěrem a konečně příjmy z jiných pramenů (na př. dary, dědictví, legáty a pod.)<sup>70)</sup>. Zcizením státního majetku menší se podstata státního majetku, takže k těmto příjmům může býti přikročeno pouze v případech zcela mimořádných. Proto by do kodifikace mělo býti pojata ustanovení, že zcizování státního majetku jest přípustno pouze a výlučně podle zmocnění daného vládě Národním shromážděním ve formě zákona; toto ustanovení by mohlo býti omezeno pouze na státní majetek nemovitý.

Nabývání příjmů třetího druhu řídí se těmi předpisy, které platí pro získávání jich osobami soukromými; proto by do kodifikace mohl býti pojat pouze povšechný poukaz na tyto předpisy.

Vlastními mimořádnými příjmy státu jsou však příjmy získávané státním úvěrem. Dříve než přijdeme k jádru věci, dovolíme si i zde krátce srovnati hledisko finančního vědce, resp. politika s hlediskem finančního právníka. V oboru státního úvěru jest rozdíl mezi činnostmi finančního vědce, resp. politika a činnostmi finančního právníka zvlášť patrný a velmi přesně vymezený. Otázka, zda má býti kontrahován dluh či zvýšena daň na státní úhrady, nedotýká se finančního právníka; stejně jest činnostmi finančního vědce, resp. politika, rozhodnouti, v kterých případech dlužno získati potřebných prostředků státním úvěrem (případy mimořádné, jako jsou investice do staveb železničních, vodních atd.). Jiné momenty, k nimž při kontrahování půjček jest finančnímu politiku přihlížeti, jest doba, na kterou má býti půjčka vzata, dále pramen, k němuž třeba sáhnouti (zda ke kapitálům domácím produktivně již uloženým, či kapitálům volným, nebo ke kapitálům cizím); další otázkou sem spadající jest, má-li býti kapitál půjčky splatným a jakým způsobem, anebo má-li býti kontrahován pouze dluh rentový, dále možnost nebo vyloučení výpovědi se strany věřitele, možnost

<sup>70)</sup> Deutsche Reichshaushaltsordnung ze dne 31. prosince 1922 definuje v § 3 mimořádné příjmy takto: ...in den ausserordentlichen Haushalt gehören die Einnahmen aus Anleihen und die aus ihnen zu bestreitenden Ausgaben. Als ausserordentliche Einnahmen sollen auch die Beiträge zur Schuldentilgung, die Einnahmen aus der Veräusserung von aus Anleihemitteln beschafften Gegenständen des Reiches sowie andere nach ihrem Betrag und ihrem Entstehungsgrund aussergewöhnliche Einnahmen eingestellt werden.

výpovědi se strany státu; dále jest přihlížeti ke měně, ve které má býti kapitál splácen, ke stanovení úrokové míry, k emisnímu kursu, ke způsobu technického provedení půjčky atd. Úvahy o všech těchto věcech spadají do činnosti finančního politika. Mnohdy velmi hluboké úvahy o tom, která stanoviti emisní kurs a výši úrokové sazby, nikterak nevysvítají z právní normy, jež prostě stanoví cifru. Tak jest tomu i s typem půjčky, dobou splatnosti atd. Není vůbec třeba, aby ten, jenž normu buduje, tyto úvahy také znal. Normativní činnost finančního právníka počítá pouze s hotovými resultáty úvah teleologických (národohospodářských a finančně-politických) a shrnuje pouze skutečnosti, s jejichž existencí je spojena povinnost státní správy plniti závazky vyplývající z úvěru.

Mluvíme-li o normativní úpravě<sup>71)</sup> státního úvěru, máme především na mysli jednotlivé zákony o konkrétních případech státního úvěru, t. j. o konkrétních výpůjčkách státu, na př. zákon o půjčce premiové ze dne . . . . nebo zákon o půjčce losové ze dne . . . ., zákon o pokladních poukázkách atd.; tyto zákony obsahují ustanovení, týkající se pouze této konkrétní výpůjčky. Vedle toho jest, jak uvidíme, však mnoho otázek, které se netýkají pouze jistého typu půjčky, nýbrž každé půjčky státní. Úkolem této studie jest tedy poukázati na prvky společné všem typům státních půjček; a tyto prvky právě mohou býti předmětem celkové kodifikace právních norem o státním úvěru vůbec. Uvádíme také, že podle nynějšího právního řádu jest celá řada norem, týkajících se státního úvěru, roztroušena po různých předpisech, jež by bylo třeba spojití v jeden celek. Poukážeme tu na řád o státních dlužích říše německé („Reichsschuldenordnung“)<sup>72)</sup>, zákon to ze dne 19. března 1900, Reichsgesetzblatt č. 11, str. 129, jež z velké části slučuje tyto prvky státního úvěru v jeden celek.

První otázka do činnosti finančního právníka spadající jest, kdo má stanoviti podmínky výpůjčky a kdo ji má uzavřítí. Úvahy účelnosti<sup>73)</sup> vedou nás k tomu, že to

<sup>71)</sup> Caha: Finanční věda a finanční právo, §§ 9—11 a literatura tam uvedená, zejména Körner: Grundriss des österr. Staatsschuldenwesens, Vídeň, Manz 1899.

<sup>72)</sup> Budeme označovati RSchO.

<sup>73)</sup> Caha: Finanční věda a finanční právo, str. 71.

má býti výkonná moc dle zmocnění daného jí sborem zákonodárným, t. j. zákonem o jisté konkrétní výpůjčce (srovnej § 1 RSchO). Tento zvláštní zákon (t. j. pro jistý konkrétní případ) vytyčí státní správě pouze jisté meze, až ke kterým tato může jíti, při nejmenším obnos, který má býti vypůjčen, a podmínky, jež mají význam hospodářský a určují výši břemena, kterým má býti národní majetek zatížen, tedy dobu, na kterou půjčka má býti učiněna, a způsob umořování. Rozsah povinnosti a podmínek státního úvěru, t. j. speciální povinnosti v jednotlivém případě, má tedy stanoviti zákon o konkrétní výpůjčce; v kodifikaci by bylo pouze, jak již řečeno, poukázati k tomu, že výkonná moc smí kontrahovati výpůjčky pouze na základě zákonného zmocnění, což znamená, že výkonná moc smí konati pouze ty výpůjčky, k nimž je zmocněna zákonem, a že jiných výpůjček konati nesmí. Takovým jednotlivým zákonem bývá v čs. republice také „finanční zákon“ ve vlastním smyslu (rozpočtový), který obyčejně obsahuje všeobecnou doložku, že se vláda zmocňuje, aby rozpočtový schodek kryla úvěrovou operací. Tato doložka obsahuje tudíž pouze obnos, do kterého má vláda uzavřítí půjčku; může býti sporným, zda taková doložka ponechává všechny ostatní náležitosti půjčky úplně vládě, zejména tedy také dobu, na kterou má býti půjčka vzata, úrokovou sazbu a způsob umořování dluhu, anebo je-li vláda povinna předložiti Národnímu shromáždění nový příslušný návrh zákona, jenž by tyto náležitosti konkrétní výpůjčky přesně stanovil.

Poskytnutí úvěru jest smlouvou. Má tedy konkrétní norma stanoviti přesněji podstatné znaky (essentialia negotii): obnos, typ půjčky (na př. premiová, losová), dobu a způsob splatnosti, umořování, právo výpovědní, měnu, ve které budou kapitál a úroky splatny, zejména jde-li o půjčku v cizině, dále právní ráz dlužních úpisů (papíry na doručitele nebo na jméno), emisní kurs, za který bude půjčka vydána, dále, jde-li o veřejnou subskripci a obmezený celkový obnos výpůjčky, klíč, dle něhož je přípustna redukce upsaných obnosů, úrokovou míru, různé výhody, na př. daňové, po případě způsob zajištění půjčky, způsob umístění (veřejná subskripcie, prodej z volné ruky, zápis do knihy o státním dluhu), přípustnost změn obsahu smlouvy, zejména snížení úroků konversí, příp. i obnosy, v jakých mají býti dlužní úpisy vydávány, alespoň úpisy minimální. Z důvodů účelnosti,

t. j. dle okolností panujících na peněžním trhu, se však doporučuje, aby norma ponechávala státní správě samé stanovit některé z podstatných znaků. Tyto znaky by ovšem měly být v zákoně o konkrétní státní půjčce výslovně uvedeny; mohou se zejména vztahovat na emisní kurs, na právní ráz dlužních úpisů, na umístění a též i na úrokovou sazbu. Jest však právě možno stanovit již jednotnou kodifikací, že výkonná moc jest, pokud snad konkrétní zákony nestanoví jinak, zmocněna stanovit různé modalities výpůjčky. Tak praví § 2 RSchO: Není-li v zákoně o jisté půjčce ničeho bližšího stanoveno, jest kancléř oprávněn sám stanovit dobu, kdy, místo, kde a dále obnosy, ve kterých dlužní úpisy mají být vydány, pak úrokovou míru, emisní kurs a podmínky výpovědi. Ze znění tohoto ustanovení je patrné, že toto zmocnění nevztahuje se na dobu, na kterou výpůjčka může být učiněna, a na způsob, jakým má být umořena, ani dále na výhody daňové, jež stanoviti je zajisté zákonem. Příslušná ustanovení, pokud se týče přechodných pokladničních poukázek, má § 1, odst. 2. a § 7 RSchO. Finanční správě může ovšem být ponechán i způsob technického provedení.

Řečené týká se tedy kompetence, t. j. kdo půjčku povoluje a kdo a jakým způsobem půjčku uskutečňuje. Abychom našli, která další ustanovení by měla být pojata do kodifikace, přihlídněme k jednotlivým povinnostem, vyplývajícím z dlužního poměru. Provedla-li výkonná moc půjčku pro stát, stihají ji tyto povinnosti:

- a) vydati dlužní úpisy anebo zapsati dluh do knihy o státním dluhu;
- b) splácti dluh (kapitál) podle stanoveného způsobu;
- c) platiti úroky ve stanovených termínech a ve stanovené měně;
- d) zachovávatí výhody (zvláště daňové) normou stanovené, po případě výhody jiné, které byly věřiteli přislíbeny (zajištění).

Poskytovati daňové výhody (na př. osvobození od daně rentové) jest ovšem věcí běžné administrativy, takže k tomuto netřeba zde přihlížeti. V kodifikaci by mohlo být pouze vysloveno, že výhody daňové, po případě i jiné výhody mohou konkrétním zákonem o jisté určité výpůjčce být přislíbeny.

Ad a) Povinnost státní správy vydati dlužní úpisy nebo

potvrzení o zápisu do knih o státním dluhu<sup>74)</sup>. Důvody účelnosti žádají, aby — nejde-li snad o dluhy směnečné nebo o jednotný dluh u jednoho nebo více peněžních ústavů anebo vůbec o případy, které připouštějí, aby byl vydán jeden anebo několik dluhopisů ve vlastním smyslu — dluhopisy dílčí byly jistým způsobem upraveny. Mohou zníti na jméno (chce-li mít věřitel svou pohledávku chráněnou před ztrátou) anebo na doručitele (chce-li věřitel svůj v půjčce imobilisovaný kapitál včas potřeby realizovati jinak). Poněvadž, jak patrné, tato okolnost jest pro věřitele velmi důležitou, má být rozřešena buď v konkrétním zákoně nebo v prováděcím nařízení. Do kodifikace by nebylo potřeba pojímatí nějakého zvláštního ustanovení. V kodifikaci by však měla být stanovena všeobecně povinnost státní správy vydati dluhopisy, jež podle ustanovení zákona o konkrétní výpůjčce, po příp. prováděcího nařízení mohou zníti doručiteli nebo na jméno, a mělo by též být stanoveno, kým dluhopisy mají být podepsány, na př. pro naše nynější poměry ministrem financí a presidentem nejvyššího kontrolního účetního úřadu (srovnej §§ 3 a 4 RSchO).

Stejně důležitou pro věřitele jest též úprava dluhopisů, zejména pokud se týče výplaty úroků pomocí kuponů, event. talonů. Již v kodifikaci by mělo být vysloveno, že dluhopisy mají být vydávány s kupony, resp. s talony (§ 3 RSchO). Do těchto dluhopisů by však měly být též pojata — jest to listina o dluhu — další podstatné podmínky výpůjčky (doba a způsob umořování, místo splatnosti, výše úroků a daňové výhody). V kodifikaci by dále mohla být všeobecně stanovena přípustnost přeměny titrů znějících doručiteli v papíry na jméno, anebo obráceně, jakož i přeměny v dluhy knižní. Pro bližší orientaci chceme uvéstí československé právní normy, týkající se dlužních úpisů jako vnějšího průkazu pohledávky vůči státu. Sem spadají tyto otázky: Výměna nových papírů za poškozené papíry a amortisační řízení, týkající se ztracených úpisů na doručitele (kompetence úřadu: § 115 jur. normy ze dne 1. srpna 1895 ř. z. č. 111, formální řízení a doba amortisační: patent ze dne 28. března 1803, sb. j. zák. 599 a patent z 15. srpna 1817, sb. j. zák. č. 1361) [srovnej §§ 16 až

<sup>74)</sup> Pokud se týče knih o státním dluhu, srovn. Heckerl: Finanzwissenschaft II, str. 407 a násl. a Eheberg: Finanzwissenschaft, 17. vydání, str. 599.

19 RSchO]; záměna papírů znějících doručiteli v papíry na jméno a obráceně (vyhláška min. fin. ze dne 6. března 1869 ř. z. č. 29 a 4 září 1872, ř. z. č. 136); otázka, pokud ustanovení obč. zák. o právech nálezce ztracených věcí lze použítí též na nálezce ztracených obligací, znějících na určité jméno (dv. dekr. ze dne 24. ledna 1818, sb. j. z. č. 1410), přepis obligace znějící na určité jméno v obligaci se jménem jiným následkem převodu vlastnictví, soupis více obligací na jméno v jedinou a rozepis jedné obligace na jméno ve dvě nebo více obligací na jméno, amortisace obligací znějících na jméno (výnos min. fin. ze dne 21. ledna 1858, č. 6 Věst. min. fin. a patenty z 23. července 1819, sb. j. zák. č. 1582, dv. dekret ze dne 10. února 1838, č. 18.188. Podobně jest nutna úprava i u talonů (zákon ze dne 2. července 1868, ř. z. č. 88)<sup>75)</sup>. RSchO uvádí též ustanovení týkající se ztracených, resp. zničených kuponů (§ 16, al. 2 a 3 RSchO).

Ad b) Povinnost státní správy splácti dlužný kapitál.

Povinnost splácti kapitál jest ovšem dána jenom tam, kde skutečně jde o dluhy splatné (tedy nikoliv renty). Skutečnosti, s nimiž jest pro státní správu spojena povinnost splácti kapitál, musí ovšem býti v jednotlivém zákoně o jisté určité půjčce přesně vyznačeny. Při krátkodobých výpůjčkách bude to uplynutí kratší doby. Při půjčkách na dlouhou dobu jsou modalitty placení různé. Pro tyto modalitty jsou rozhodnými různé teleologické úvahy, jež spadají do činnosti finančního politika. Umořovati dluh lze povlovně dle jistého pevného plánu, na př. pravidelným volným nákupem pevného množství dluhopisů (§ 5 RSchO) nebo lze dluh splácti dle pevného slosovacího plánu, nebo po jistou dobu ročními částkami v jisté výši, na př. 1% nebo 1/2% nominale, nebo lze dluh vůbec umořovati libovolně, t. j. ve volných splátkách. Způsob placení vyvolí finanční politik dle poměrů státních financí jistého státu; zvolený způsob pak se stanoví normou. Pojati do kodifikace samé určitý způsob umořování jako výlučně přípustný, by se nedoporučovalo. RSchO sice tak činí v § 5 (nákup dlužních úpisů do jistého obnosu stanoveného v ročním rozpočtu); později však bylo od tohoto způsobu umořování upuštěno a byly

<sup>75)</sup> Körner: Grundriss, str. 23, 33, 109, 111 a násl.

vydány zvláštní normy o umořování dluhů říše něm. (tak Reichsgesetz, betreffend die Ordnung des Reichshaushaltes und die Tilgung der Reichsschuld vom 3. Juni 1906, dle něhož jest každoročně pojata kvota 3/5% dluhu do rozpočtu za účelem pravidelného umořování dluhu. V kodifikaci by bylo spíše povšechně uvéstí fakultativní způsoby umořování; speciální způsob umořování bylo by ponechatí příslušnému zákonu o konkrétní výpůjčce.

Jde-li o kapitály nesplátané (renty), jest ovšem splatnost vyloučena. Z důvodu účelnosti však i zde bylo by doporučitelno, aby státní správa měla možnost splácti kapitál. To se stane tím, že normou se stanoví možnost výpovědi dluhu se strany dlužícího státu a nevypověditelnost pohledávky se strany věřitele. Právo státu dluh vypovědětí a nevypověditelnost pohledávky se strany věřitele by bylo pojata do kodifikace samé (§ 6 RSchO).

Aby státní správa mohla řádně dostáti své povinnosti splácti vylosované úpisy, jest povinností majitelů jí tyto úpisy presentovati a vydati. Proti tomu jest však státní správa povinna, aby věřitele uvědomila o výsledku vylosování nebo o výpovědi (tedy také při rentách). Státní správa musí to tudíž jistým způsobem učiniti, a to tak, že veřejně vyhlásí (zpravidla v novinách), že ta a ta čísla byla vylosována anebo vypovězena. Formální řízení toto by bylo též pojata do kodifikace.

Jednou z nejdůležitějších otázek sem spadajících jest, zda dlužícímu státu přísluší právo předčasně, t. j. kdykoliv jednostranně vypovědětí a splácti dluhy, jež mají býti zaplacený najednou až po jisté době, anebo mají býti splácteny povlovně dle pevného umořovacího plánu. I kdyby finančně-politické důvody mluvily pro přípustnost takového práva, nelze toho zásadně připustiti se stanoviska právního; pouze tehdy by toto právo příslušelo výkonné moci, kdyby již původní zákon o určité půjčce dovoloval státní správě příslušný dluh kdykoliv splácti, poněvadž by tím již původně byli věřitelé uvědomeni o možnosti takové výpovědi. Bylo by ovšem též uvážiti, zda podobné ustanovení o předčasně výpovědi se strany státu pro jakýkoliv druh dluhu nemělo býti pojata do kodifikace. RSchO v § 6 nerozeznává druhy dluhů, při nichž jest dáno státu právo volné výpovědi; stanoví pouze, že má zákonem býti stanovena doba, do které vypovězené dluhopisy mají býti vyplaceny v hotovosti

v ceně jmenovité. Bylo by ovšem nutno příslušné ustanovení kodifikace pojmouti též do textu jednotlivých dluhopisů.

Se stejného hlediska sluší posuzovati případné snížení úrokové míry konversí. Tato jest zajisté s hlediska právního přípustna pouze tehdy, vyhradí-li si dlužící stát již v příslušném zákoně o určité půjčce právo vypověděti dluh a snížit úrokovou míru (§ 4 zák. ze dne 24. června 1920, č. 417 Sb. z. a n., o IV. stát. půjčce). Všeobecná přípustnost konverse každé půjčky v kodifikaci by se zajisté nedoporučovala.

Vedle povinnosti splácti dluh jest důležitou otázkou promlčení této povinnosti (počátek, podmínky a doba), jakož jejího stavení a přetržení. V republice čs. platí jednak všeobecná ustanovení §§ 1478, 1494, 1496 a 1497 obč. zák., jednak zvláštní předpisy (pro papíry znějící doručiteli dv. dekr. ze dne 25. března 1812, sb. j. z. 982). K vůli jednotnosti úpravy o státním úvěru by se doporučovalo stanoviti normy pro promlčení povinnosti splatiti dluh (zejména výplaty vylosovaných kusů) v kodifikaci samé anebo by bylo poukázati na ustanovení obč. zákona, kdyby ustanovení kodifikace měla býti táz jako ustanovení občanského zákona.

Ad c) Povinnost státní správy platiti úroky. Další povinností státní správy jest výplata úroků. Skutečnost, na niž se tato povinnost upíná, by byla určena zvláštním zákonem o určité půjčce. Jest to uplynutí jisté doby.

Kromě doby výplaty bylo by třeba normativně stanoviti, kde se má výplata dít a jak si má věřitel vůbec počínati, aby dosáhl výplaty. O tom jest v republice čs. celá řada<sup>76)</sup> nařízení. Jde-li o papíry znějící doručiteli, které se splácejí při vylosování, dlužno též stanoviti, kdy povinnost vyplácti úroky (kupony) přestává; význam toho totiž spočívá v tom, že při pozdější výplatě kapitálu musí býti presentovány veškeré v době, kdy přestává povinnost platiti úroky, ještě nedospělé kupony, na př. při lošech 1860, § 7 výn. min. fin. z 22. března 1860, ř. z. č. 71 (viz dále § 8 prov. nař. k zák. o státní prémiové půjčce rep. čs. ze dne 20. února 1920, č. 99 Sb. z. a n. a § 7 prov. nař. k zák. o IV. stát. půjčce rep. čs. ze dne 27. července 1920, č. 454 Sb. z. a n.). Úroky z papírů na jméno se mohou vyplácti též na kupony, které samy jsou bezejmenné (právní ráz těch-

<sup>76)</sup> Körner: Grundriss, str. 16 a 52 a násl.

to kuponů viz Freund, Die Rechtsverhältnisse der öffentlichen Anleihen, str. 150 a násl.), anebo na zvláštní platební úrokové archy anebo na zvláštní výkazy (výn. min. fin. ze dne 6. března 1869, věst. min. fin. č. 10). Pro případ ztráty takového archu platebního jsou dána rovněž jistá pravidla (výn. min. fin. ze dne 14. května 1874, věst. min. fin. č. 20). Pro výplatu úroků z papírů na jméno jest důležité, že zde platí i § 1335 obč. zák., že totiž úroky nesmějí přesahovati kapitál (dv. dekrét ze dne 29. května 1845, sb. j. zák. č. 890). RSchO uvádí též ustanovení, týkající se ztracených, resp. zničených kuponů (§ 16, al. 2 a 3 RSchO).

Další otázka sem spadající jest promlčení úroků: o promlčení jednotlivých kuponů viz výn. min. fin. ze dne 16. ledna 1860, ř. z. č. 21; o promlčení všech úroků splatných v budoucnosti, pokud se týče dluhů, jež nejsou kapitálem splatny (rent), jedná zákon ze dne 28. března 1875, ř. z. č. 49, pokud se týče dluhů splatných kapitálem pak výn. min. ze dne 29. května 1875, č. 17 věst. min. fin.<sup>77)</sup>

Pro stavení a přetržení promlčení povinností vyplácti úroky ze státních dluhopisů platí obč. zákon (§§ 1494, 1496 a 1497) a pak zvláštní předpisy: pro stavení při papírech na jméno (výn. min. fin. ze dne 4. prosince 1866, č. 50 věst. min. fin.), pro přetržení při papírech znějících doručiteli (výn. min. ze dne 29. května 1875, č. 17, věst. min. fin.). Všeobecná ustanovení o způsobu výplaty úroků, jakož i o promlčení úroků by bylo pojmouti i do kodifikace; bližší by bylo ponechat moci nařizovací.

Abychom měli úplný obraz o právních poměrech, týkajících se pohledávek ze státních dluhopisů, poukazujeme ještě na předpisy o vinkulaci a devinkulaci titrů, pak o obstavkách a exekuci na státní dluhopisy a úroky z nich.

Nyní zůstávají v platnosti pouze předpisy, týkající se vinkulace státních papírů ke kauci zajišťující případnou škodu z právních jednání uzavřených se státem, na př. dodávek, pachtů (výnos min. fin. ze dne 31. ledna 1873, věstník min. fin. č. 4).

Co se týče obstavek a exekuce na státní papíry a jejich úroky, sluší citovati dvorní dekrét ze dne 8. listopadu 1832, č. 47.888, dvorní dekrét ze dne 24. října 1806, sb. j. z. č. 789 a dvorní dekrét ze dne 16. srpna 1841, sb. j. z. č. 555, pak

<sup>77)</sup> Körner: Grundriss, str. 40 a 63.

nařízení ze dne 24. října 1897 ř. z. č. 251; předpisy o exekuci soudní stanoví exekuční řád a zvláštní předpisy recipované uváděcím zákonem k exekučnímu řádu (jsou to nařízení min. fin. a sprav. ze dne 2. července 1859, ř. z. č. 120 a ze dne 24. října 1897, ř. z. č. 249, pak výnos min. fin. ze dne 26. listopadu 1897, věst. min. fin. č. 220 a 221)<sup>78)</sup>.

### KAPITOLA III.

#### Hospodaření státu.

Právní úprava finančního hospodářství státu jako souhrn veškerých právních norem o tomto hospodářství musí obsahovat i právní normy o stanovení pevného podkladu pro hospodaření, totiž rozpočtu, jakož i právní normy o jeho provádění. „Reichshaushaltsordnung“ německé říše. Neustálý vývoj hospodaření státního vyžaduje, aby v jednotné kodifikaci zákonné bylo přihlíženo pouze k takovým ustanovením a zařízením, která nepodléhají anebo zřídka podléhají změnám: podrobnosti by bylo ponechatí moci nařizovací. V této stati omezíme se na nejpodstatnější body o stanovení rozpočtu: kodifikace má, pokud tohoto se týče, být souhrnem všeobecných materiálně-právních norem o způsobu, jakým každý rozpočet státní má být definitivně upraven. — Pojem rozpočtu. Ustanovení kodifikace o povinnosti vlády a jejích členů dbát o to, aby hospodaření státní bylo vedeno dle ustaveného rozpočtu. V tom spočívá právní význam rozpočtu. Toto ustanovení by činilo zbytečnou nějakou zvláštní appropriační klausuli. — Hospodářský význam rozpočtu vyžaduje především, aby takový rozpočet zde skutečně byl. První povinností při státním hospodaření jest tedy sestavení rozpočtu. Jednotná kodifikace by tedy v prvé řadě měla stanovit povinnost vlády sestavit rozpočet. Za tím účelem bylo by v kodifikaci jednotlivým šéfům ústředních orgánů uložiti, aby každý z nich pod vlastní odpovědností rozpočet svého oboru sestavil včas a zaslal jej ministru financí shrnujícímu veškeré dílčí rozpočty v jeden rozpočet celkový. Kterými orgány a jak se mají jednotlivé dílčí rozpočty sestavit, bylo by ponechatí moci nařizovací. Povinnost ministra financí zkoumatí dílčí rozpočty a jeho oprávnění požadavky jednotlivých resortů, které má za neodůvodněné, změnití anebo škrtnouti. — Hospodářské období a jeho počátek. Povinnost vlády sestavit návrh rozpočtový dle zásad hrubého rozpočtu a specialisovatí rozpočet dle: řádných a mimořádných výdajů a příjmů, jednotlivých správních odvětví (kapitol) a rozčlenění kapitol v tituly, paragrafy atd. Zvláštní état investiční a pro státní podniky, jež nemají ráz čistě administrativní. Celkový rozpočet přehledný a speciální zevrubné rozpočty jednotlivých étatů s vysvětlivkami. — Povinnost vlády návrh rozpočtový sestavený dle těchto pravidel předložiti do jisté doby zákonodárným sborům. Definitivně sestavený a upravený rozpočet jest pevným základem pro hospodaření a tudíž i podkladem povinnosti vlády hospodařiti podle rozpočtu. Zákaz virementů. Úchytky od

<sup>78)</sup> K Körner: Grundriss, str. 70 a násl.

rozpočtu. Doba, po kterou může být použito úvěru jednou povolených; přebytky. Publikace rozpočtu. Dodatečné rozpočty. — Právo zákonodárných sborů odepřítí (neschválit) výkonné moci rozpočet. Odepření rozpočtu parlamentem neznamena zbití výkonnou moc práva vybíratí dávky a konatí výdaje na základě platných zákonů, nýbrž zbití jí právní povinnosti tak činití, jinými slovy zbití jí odpovědnosti. Odepření rozpočtu vede k negaci státu, čehož právní řád, třebaže odepření rozpočtu jest politickou zbraní zákonodárné moci proti moci výkonné, nemůže připustití. Stejně následky jako odepření rozpočtu má každá okolnost, pro kterou rozpočtový návrh se včas nevyřídí. Prostředky, aby bylo zabráněno neblahým následkům, které by mohly nastatí, kdyby rozpočet nebyl definitivně ustaven včas. Normy ústavní listiny československé dovolují pojatí do kodifikace ustanovení, že vláda jest v případě, nebude-li definitivní rozpočet jako podklad pro hospodaření v příštím hospodářském období ustaven včas, povinna hospodařiti na základě posavadního rozpočtu tak dlouho, až bude nový rozpočet definitivně upraven. Tím by byla uchráněna právní povinnost vlády hospodařiti v jistých mezích a tím i její odpovědnost. Aby stát mohl hospodařiti, potřebuje správního aparátu. Jednotnost a úplnost kodifikace právních norem o finančním hospodářství státu tudíž vyžaduje, aby do kodifikace byly pojaty i povšechné zásady o organizaci finanční správy, při čemž dlužno přihlížeti k ustanovením čs. ústavní listiny; kodifikace by dále měla stanovití všeobecná pravidla, pokud se týče správního řízení ve věcech finančně-právních.

Právní úprava finančního hospodářství státu jako souhrn veškerých právních norem o tomto hospodářství, stanovící povšechně předpisy o příjmech státu, by nebyla úplnou, kdyby neobsahovala též právních norem o tom, kterak s těmito příjmy hospodařiti. Taková úprava musí tedy současně obsahovatí i právní normy o stanovení pevného podkladu pro toto hospodaření, totiž rozpočtu, jakož i dále právní normy o jeho provádění. Pod prováděním rozpočtu může se ovšem rozumětí pouze konání výdajů v rozpočtu vytčených a vyhledávání úhrad podle stanoveného rozpočtu. Státní hospodaření vyžaduje ovšem též kontrolu, zda výkonná moc dostala své povinnosti hospodařiti dle rozpočtu; proto musí veškeré hospodaření býti vyznačeno též číselně dle jistých účetnických pravidel, aby právní kontrola byla možna, po případě aby byla usnadněna.

Již dříve jsme podotkli, že v Německu byl vydán řád o hospodaření říše (Reichshaushaltsordnung) ze dne 31. prosince 1922, Reichsgesetzblatt 1923, II., č. 2, str. 17. Tento řád jest elaborátem velmi obširným<sup>79)</sup>; obsahuje 132 paragrafy. Přece však —

<sup>79)</sup> Rozděluje se na tyto části: I. Aufstellung des Haushaltplanes; II. Ausführung des Haushaltplanes; III. Kassen- und Buchführung und Rechnungs-

tak pravi jeho úřední odůvodnění — „nemůže dle daných poměrů býti úplným, poněvadž v praxi poměry se mění a se změnou poměrů vynořují se vždy nové a nové otázky, takže právo o hospodaření státu bude i v budoucnosti ve stálém vývoji“. Důvod neustálého vývoje a také nezbytné pružnosti zajisté vyžaduje, aby v jednotné kodifikaci zákonné bylo přihlíženo pouze k takovým ustanovením a zařízením, která nepodléhají anebo zřídka podléhají změnám. Podrobnosti by bylo lépe ponechatí moci nařizovací, která se snadněji přizpůsobí praktickým potřebám; to platí zejména, pokud se týče provádění státního rozpočtu a kontroly tohoto provádění. Netřeba zajisté připomínati, že i zde bude naší snahou použití poznatků finančně-vědeckých. Chceme se však pouze omeziti na nejpodstatnější body o stanovení rozpočtu, ponechávajíc vše ostatní vlastním odborníkům ve věcech rozpočtových a účetní kontroly<sup>80)</sup>.

Snahou naší tedy bude zkoumati, pokud konečné ustavení státního rozpočtu může býti předmětem právních norem, t. j., pokud právními normami mohou, resp. by mohly býti stanoveny povinnosti hledící k rozpočtu jako k podkladu státního hospodaření. Představujeme si tedy kodifikaci, pokud tohoto se týče, jako souhrn všeobecných materiálně-právních norem po způsobu, jakým každý rozpočet státní má býti definitivně upraven: pojaty by mohly býti současně do této kodifikace ustanovení, jež jsou společná jednotlivým „finančním zákonům“, doprovázejícím rozpočty pro jednotlivá hospodářská období. Rozpočty pro jednotlivá hospodářská období by se zpravidla mohly omeziti na číselné sestavení jednotlivých položek, což však nevylučuje, aby tyto jednotlivé rozpočty, resp. „finanční zákony“ obsahovaly též speciální ustanovení materiálně-právní, týkající se toho kterého hospodářského období.

legung; IV. Rechnungsprüfung; IV. a) Prüfung von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit; V. der Rechnungshof; VI. Schlussbestimmungen.

<sup>80)</sup> Z literatury uvádíme zejména: Drachovský: Finanční rovnováha státu; týž: Československé účetnictví státní; týž: Přehled finančního hospodářství v čs. republice, §§ 69, 70, 75, 77—79 (Praha 1922); Jellinek: Gesetz und Verordnung, 1919 (str. 276—312); týž: čl. Budgetrecht v Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3. vyd. a konečně Schanz: čl. Budget tamtéž. V těchto uvedených literárních pramenech jest uvedena další velmi obsáhlá literatura sem spadající. O rozpočtu jednají i učebnice o finanční vědě; z novějších poukazujeme na Lotz: Finanzwissenschaft, Tübingen 1917.

Jak známo, že řádné hospodaření každého podniku vyžaduje řádného rozpočtu: tím více hospodaření tak ohromného tělesa, jakým jest stát. Rozpočet státu jest číselně sestavený hospodářský plán pro budoucí správní období tohoto státu. Obsahuje obnosy, jichž v tomto období bude zapotřebí na krytí státních potřeb a udává, z jakých pramenů příjmů a v jaké výši se příslušné náklady mají uhraditi. Československé zákonodárství nemá právní definice pro rozpočet státní. Ústavní listina pravi v § 41, že vláda jest povinna předložiti návrh rozpočtového zákona napřed poslanecké sněmovně, nepraví však ničeho o tom, co jest rozpočet. V bývalém Rakousku stanovil zákon ze dne 21. prosince 1867, ř. z. č. 141, v § 11, lit. e), že do působnosti říšské rady náleží „Die Feststellung der Voranschläge des Staatshaushaltes und insbesondere die jährliche Bewilligung der einzuhebenden Steuern, Abgaben und Gefälle“. Ani tu není řečeno, co se má rozuměti rozpočtem státním. Poněvadž kodifikace má býti normou právní, doporučovalo by se především pojeti do ní ustanovení, že „rozpočet jest souhrnem číselně určených obnosů státních potřeb a jejich úhrad pro hospodářské období státu a že se ustanovuje dle následujících pravidel: dále pak, že vláda a její členové pod vlastní odpovědností ve smyslu ústavní listiny jsou povinni dbáti o to, aby hospodaření státní bylo vedeno dle takto ustaveného rozpočtu“. Tím by byl vymezen právní význam rozpočtu, jak toho také kodifikace právní vyžaduje; tím by také odpadla tak zv. appropriacní klausule (v jednotlivých finančních zákonech), již se povoluje užití úhrad ke krytí vykázaných potřeb.

Po stránce hospodářské jest rozpočet plánem a poskytuje nám současně přehled o příjmech a výdajích a o jejich výši a ukazuje nám poměr jednotlivých kategorií příjmů a výdajů, z něhož můžeme současně posouditi, které výdaje jsou nezbytnými a které by se mohly odsunouti do budoucnosti. To jest hospodářský význam rozpočtu. Jest tudíž nutno, aby takový rozpočet zde také skutečně byl.

První povinností při státním hospodaření finančním jest tedy sestavení rozpočtu. Povinnost tato může stihati pouze orgány státní hospodaření skutečně vedoucí, t. j., máme-li na mysli ústavu československou, vládu. Jednotná kodifikace by tedy v první řadě měla stanoviti povinnost vlády sestaviti rozpočet. Není ještě po-



vinností právní, když, jak jest tomu i v čs. republice, rozpočtový návrh vláda na základě historického vývoje fakticky sestavuje<sup>81)</sup>. Skutečnou právní povinnost vlády sestavit rozpočet stanoví RHO v § 21<sup>82)</sup>. Nejjednodušší postup při sestavování rozpočtu bude ten, že ministr financí, jakožto nejvyšší orgán finančního hospodářství státu vůbec, sestaví návrh rozpočtu, a to na podkladě rozpočtů jednotlivých správních odvětví. Bylo by proto v kodifikaci uložiti jednotlivým šéfům ústředních orgánů, aby každý z nich pod vlastní odpovědností rozpočet svého oboru sestavil včas a zaslal jej ministru financí (RHO § 19). Jakým způsobem se mají jednotlivé dílčí rozpočty sestaviti, jak se má výše jednotlivých položek určovati, a které z úřadů nižších mají rozpočet sestavovati<sup>83)</sup> a jakým způsobem, bylo by ponechati moci nařizovací. Řádné hospodaření vyžaduje, aby rozpočet skýtal přehled o všech příjmech a výdajích, jež se soustřeďují u státních orgánů a podléhají tudíž státní kontrole. Od tohoto principu jednotnosti jsou však různé výjimky. Při těchto pak se

<sup>81)</sup> Drachovský: Československé účetnictví státní, str. 181.

<sup>82)</sup> Jsou státy, kde při sestavování návrhu rozpočtového (zejména pokud se týče výdajů) jsou činnými i jiné orgány, obzvláště komise, k nimž přísluší i členové parlamentu (Anglie, Spojené státy severoamerické); o nedostacích tohoto zařízení, zejména pokud se týče Severoamerické Unie viz Schanz: čl. Budget v Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3. vyd., str. 281.

<sup>83)</sup> Pokud se týče československých poměrů viz Drachovský: Československé účetnictví státní, str. 179 a násl.; týž: Přehled, str. 405. Povšechně o nepříznivých následcích a politickém významu toho, když se příjmy přelminují příliš vysoko nebo příliš nízko, viz Schanz: na u. m. str. 290. Některá vydání (zřízenecké platy, výslužné, úroky z dluhů a splátky na dluhy) nebo příjmy (kontingentované daně) dají se přelminovati dosti přesně, většina položek však pouze odhadem. Za základ odhadu doporučují se zpravidla výsledky posledních tří let. Při odhadu jest ovšem hleděti k tomu, je-li zde tendence vzestupu nebo poklesu cen nebo, k možnosti zmenšení výnosu dávek v dobách krise hospodářských a průmyslových a pod. Schanz: na u. m. uvádí též některé speciální otázky: Jak přelminovati příjmy z dávek, při nichž jest možnost odpisu na základě elementárních škod, nebo jak přelminovati příjmy, jichž se docílí teprve v letech pozdějších než v příslušném roce rozpočtovém aneb jak přelminovati výdaje, které teprve po rozpočtovém roce budou realizovány (Aktivreste, Passivreste). (Srv. RHO § 8.) RHO stanoví v § 10, že příjmy a výdaje, jež se zpravidla opětuji, avšak jichž výši nelze předem přesně určit, mají býti pojaty do rozpočtového návrhu dle průměru v jistých časových periodách, které předcházejí sestavení rozpočtu, nebo dle jiných zásad, jež však třeba poznačiti ve vysvětlivkách k rozpočtovému návrhu (RHO § 11 a násl.).

jedná o to, jakým způsobem je uvést v poměr k rozpočtu státnímu<sup>84)</sup>.

Je známo, že každý resort jest veden snahou rozšiřovati svoji působnost novými úkoly, které vyžadují nových úhrad. Důvody úspornosti by tedy vyžadovaly, aby zákon (kodifikace) opatřil ministra financí, jež požadavky všech resortů soustřeďuje v jeden celek, zmocněním žádané úhrady upravovati tak, aby finanční mohoucnost státu nebyla příliš zatěžována. RHO stanoví proto v § 20, že ministr financí zkoumá pod vlastní odpovědností dílčí rozpočty jednotlivých resortů a že může při tom požadavky, které má za neodůvodněné, měniti anebo je škrtnouti<sup>85)</sup>. O položkách ministrem financí zamítnutých se usnáší, jde-li o záležitosti zásadního nebo zvlášť důležitého významu, vláda. Usnese-li se tato, že zamítnuté položky mají býti pojaty do rozpočtu, má ministr financí právo odporu. Položka taková může býti pojata do návrhu rozpočtového pouze tehdy, když při novém hlasování se na tom usnese většina všech ministrů a když říšský kancléř hlasoval s většinou (RHO § 21).

Řekli jsme, že rozpočet jest hospodářským plánem pro jisté správní období. Toto může býti jednorozční anebo víceleté; stanoviti to jest věcí účelnosti<sup>86)</sup>. Dnes mají skoro všechny větší státy jednorozční hospodářské období; tato období mohou spadat v jedno s rokem kalendářním anebo mohou začínati libovolným dnem kalendářního roku<sup>87)</sup>. V československé republice kryje se hospodářské období s rokem kalendářním. V kodifikaci by tedy bylo přesně určití toto období a zároveň stanoviti, kdy začíná.

<sup>84)</sup> Schanz na u. m. uvádí mezi jinými jako takové výjimky: Speciální a vedlejší a jiné fondy (srv. Drachovský: Československé účetnictví státní, § 30), naturální plnění jako volné služební byty a pod., peníze třetích osob přijaté státem (deposita, přirážky pro autonomní svazy, dary přijaté státem pro osoby utrpěvší škodu živelními pohromami a pod.), rezervní fondy pro nepředvídané a nevyhnutelné výdaje na př. pro různá opatření v případě náhlého vypuknutí epidemii a j.

<sup>85)</sup> Takové „veto“ přísluší ministru financí též v Prusku a Sasku. Viz Schanz: na u. m. str. 281.

<sup>86)</sup> O výhodách a nevýhodách víceletých období viz Schanz: na u. m. str. 288.

<sup>87)</sup> Tak na př. začíná hospodářské období 1. dubna v Německu (RHO § 2), v některých německých státech, Anglii, Švédsku a j.; 1. červencem v Severoamerické Unii, Itálii, Španělsku a j., viz Schanz: na u. m. str. 289.

Rozpočet má být hospodářským plánem a má tvořit podklad pro hospodaření a kontrolu. Čím přesnější rozpočet, tím je i tento podklad přesnějším, jakož i provádění rozpočtu (hospodaření) a kontrola hospodaření snazší. Finanční věda nás učí o tak zv. hrubém a čistém rozpočtu. V hrubém rozpočtu se uvádějí všechny příjmy a všechny výdaje vlastními obnosem, v rozpočtu čistém jsou vykázána pouhá salda. Hrubý rozpočet má podle nauky finančně-vědecké mnohem důležitější význam než rozpočet čistý; skýtá bezpečný podklad pro posuzování finanční situace státu, pro posuzování rentability státních podniků výdělečných, nákladů a příjmů jednotlivých resortů, výše daňového břemena atd.<sup>88)</sup>. Bylo by tudíž i v kodifikaci stanoviti, zda rozpočet má být sestaven podle zásad rozpočtu hrubého nebo čistého. Tak praví RHO v § 7, že jak příjmy, tak i výdaje mají být zpravidla pojaty do rozpočtu od sebe odděleně a v plné výši.

Přesnost rozpočtu vyžaduje dále, aby rozpočet byl co nejvíce specialisován. Rozpočet může být specialisován v různých směrech:

a) V rozpočtu jest udati výdaje (potřeby) zvlášť a příjmy (úhrady) zvlášť a to jak řádné, tak i mimořádné<sup>89)</sup>. Rozpočet může tedy být rozdělen ve skupiny: Výdaje (řádné a mimořádné) a Příjmy (řádné a mimořádné) anebo ve skupiny: Řádný rozpočet (výdaje i příjmy řádné), anebo Mimořádný rozpočet (výdaje i příjmy mimořádné). Nynější rozpočty československé republiky jsou rozděleny ve: Výdaje (řádné a mimořádné) a Příjmy (řádné a mimořádné). RHO rozděluje v § 3 rozpočet na řádný a mimořádný a pojímá do řádného pravidelné příjmy říše a výdaje, které z těchto mají být hrazeny (trvalé a jednorázové); do mimořádného rozpočtu pojímá příjmy ze státních

<sup>88)</sup> Viz Lotz: Finanzwissenschaft a jiné učebnice finanční vědy; zejména viz Schanz: na u. m. str. 287.

<sup>89)</sup> O kritériu rozhodném o tom, které výdaje nebo příjmy mají být považovány za řádné, příp. mimořádné, viz Schanz: na u. m. str. 297 a další. Dále uvádíme zejména: Drachovský: Finanční rovnováha státu, §§ 2 a 4; zde jest podán obšírný výklad o historickém vývoji kategorisace řádných a mimořádných potřeb a úhrad státních s uvedením obsáhlé literatury; srv. též Drachovský: Československé účetnictví státní §§ 4 a 5. O důležitosti a významu rozdělení rozpočtu v řádný a mimořádný pro státní hospodaření viz Schanz: na u. m. str. 301.

výpůjček a jiných mimořádných pramenů a výdaje, které mají být hrazeny z výpůjček.

b) Uvnitř každé skupiny je žádoucí další specialisace dle jednotlivých správních odvětví (zpravidla etáty ministerské), a to, jak pokud se týče výdajů, tak i pokud se týče příjmů. Každý etát má svůj zvláštní oddíl (kapitolu) a každý tento oddíl se opět rozčleňuje ve zvláštní oddělení menší (tituly, paragrafy, rubriky)<sup>90)</sup>; toto zařízení jest různé v různých státech a jest pouze otázkou účelnosti, jaký způsob se má voliti. Podobné rozčlenění (filiaci) přímo nařizuje RHO v § 6.

c) Z důvodů přehlednosti mohou být utvořena zvláštní oddělení pro větší výdaje, na př. investiční etáty<sup>91)</sup>, jakož i oddělené rozpočty, týkající se státních podniků, jež převahou nemají plnit úkoly správní (viz čs. zákon ze dne 18. prosince 1922, č. 404 Sb. z. a n. s prováděcím nařízením ze dne 25. září 1924, č. 206 Sb. z. a n.).

d) Přehlednost rozpočtu vyžaduje též, aby vedle celkového plánu, do něhož jsou pojaty přehledně jednotlivé etáty, zhotoveny byly i speciální zevrubné rozpočty jednotlivých etátů s přílohami podávajícími vysvětlivky k jednotlivým položkám (RHO § 5).

Rozpočet státní obsahuje výdaje a příjmy, tedy vlastní složky hospodaření. Určiti tyto složky tak, aby byly podkladem výkonné moci pro hospodaření, měl by vlastně národ sám jako vlastní hospodář; z důvodů technických jest toto však nemožno a proto musí rozpočet být zkoumán parlamentem jako zástupcem národa. Tím přicházíme ku povinnosti výkonné moci, aby rozpočet sestavený dle hořejších pravidel předložila do jisté doby před počátkem nového hospodářského období parlamentu<sup>92)</sup>.

<sup>90)</sup> Pokud se týče republiky čs., viz Drachovský: Československé účetnictví státní, str. 176. O významu této specialisace (přehlednost a způsobnost pro projednání parlamentní) viz Schanz: na u. m. str. 293, jakož i Jellinek: v čl. Budgetrecht, str. 322.

<sup>91)</sup> Investice se zpravidla opětuji, než přece nelze je přiřaditi řádným výdajům. Jsou to výdaje, které — jinak než výdaje jiných druhů — nesou samy v sobě úhradu. Některé státy mají zvláštní rozpočty pro investice. Kde není zvláštních rozpočtů, je lépe přiřaditi je jako zvláštní oddělení k výdajům mimořádným. Viz Schanz: na u. m. str. 300.

<sup>92)</sup> Schanz: na u. m. doporučuje, aby rozpočtový návrh byl předložen parlamentu 3—4 měsíce před počátkem nového budgetního roku a zmiňuje se

S hlediska finančně-právního jest lhostejno, které sněmovně při dvoukomorovém systému jest vláda povinna návrh zákona rozpočtového předložiti dříve (§ 41 ústavní listiny čs.).

Byl-li rozpočet sestavený dle stanovených pravidel předložen zákonodárným sborům, stane se předmětem parlamentního jednání.

Budiž nám dovoleno přihlédnouti nejdříve ku případu, kdy rozpočet parlamentem se projednává včas, kdy tedy výkonné moci dostane se pevného podkladu pro hospodaření v příštím období. Upravený rozpočet jest pevným základem hospodaření a tudíž i podkladem povinnosti vlády hospodařiti podle rozpočtu. Povinnost konati výdaje znamená, že výkonná moc jest povinna konati jen ty výdaje, které platné zákony připouštějí a takovým způsobem, jak to dovoluje rozpočet; státní správa smí tedy konati výdaje pouze tak, jak jí rozpočet konati dovoluje. S tímto souvisí nepřipustnost přesunů z jedné položky na druhou<sup>93)</sup>, kterážto nepřipustnost jest z důvodů účelnosti přiznávána i finanční vědou; proto by i do všeobecné kodifikace měl býti pojat zásadní zákaz přesunů (virementů). Tím ovšem by se nevyklučovalo, aby „finanční zákony“ doprovázející rozpočty pro jednotlivá hospodářská období dle daných okolností přesuny dovolovaly.

S tím, že rozpočet jest výkonné moci směrnicí pro hospodaření, souvisí i to, že úchytky od rozpočtu jsou v zásadě nepřipustny; připustnost jejich mohla by býti v kodifikaci vyslovena jen pro případy nepředvídané a neodkladné, ukáže-li se jejich potřeba v době, kdy Národní shromáždění nezasedá, a to pod odpovědností vlády a s výhradou schválení účetní závěrky. Úchytky v jiných případech mohou býti připustny pouze se svolením Národního shromáždění.

o nevýhodách, když se rozpočet sestavuje dlouhou dobu před začátkem nového hospodářského roku (zejména ve Francii, kde rozpočet se často počne sestavovati již 14 až 15 měsíců před začátkem příslušného roku hospodářského). V Belgii začíná nový hospodářský rok 1. lednem; návrh rozpočtový musí býti předložen již do konce předcházejícího října. To jest zajisté doporučitelné. RHO stanoví, že návrh má býti předložen do 1. listopadu „dem Reichsrat“, do 5. ledna pak „dem Reichstag“ (RHO § 22); rozpočtový rok začíná tu 1. dubnem.

<sup>93)</sup> O významu přesunů (virementů) viz Schanz: na u. m. str. 293; srov. dále: Drachovský: Československé účetnictví státní, § 25.

V kodifikaci by bylo konečně stanoviti, jak dlouho může býti použito úvěrů jednou povolených, snad v tom směru, že úvěrů povolených může býti použito pouze do konce příslušného období hospodářského<sup>94)</sup>, po příp. do jisté krátké doby po jeho uplynutí<sup>95)</sup>. Vyjmuty by byly obnosy, které jsou určeny ke krytí platů stálých jako služné, výslužné atd., nebo na úhradu takových plnění, která se zakládají na nějakém právním titulu, jako úroky státního dluhu, splátky a pod.; těchto obnosů by mohlo býti použito až do uplynutí lhůty promlčecí. Možnost použití povolených úvěrů jen do jisté doby má za následek, že případné přebytky propadají po této době<sup>96)</sup>.

Rozpočet jednak jako hospodářský plán a jednak jako právní podklad odpovědnosti vlády dotýká se zájmů veškerého obyvatelstva; jest tudíž nutno, aby byl publikován. Rozpočet tvořící součást tak zvaného „finančního zákona“ se publikuje současně s tímto. Všeobecná kodifikace však, která by všechna všeobecná a všem „finančním zákonům“ zpravidla společná ustanovení shrnovala sama, by činila zvláštní „finanční zákon“ v případech, kdyby nebylo nějakých speciálních ustanovení pro to které hospodářské období, zbytečným. Bylo by tudíž i do kodifikace pojeti ustanovení, že definitivně upravený rozpočet jest v každém případě uveřejniti podle pravidel platných pro publikaci zákonů.

Dodatečné rozpočty by zajisté vyžadovaly téhož postupu jako rozpočty pravidelné, o čemž kodifikace by měla učiniti zmínku.

Přihlédněme však nyní ku případům, kdy rozpočet by nebyl upraven včas, takže vládě by se nedostalo pevného podkladu pro hospodaření v příštím období. To souvisí především s právem, resp. s povinností parlamentu rozpočet zkoumati a schváliti. Nelze si představití, co by bylo s platnými zákony, které jsou právním podkladem rozpočtu (na př. o organizaci úřadů a

<sup>94)</sup> Tak jest tomu nyní v čsl. republice (čl. VIII rozpočtu pro 1925, Sb. z. a n. č. 278, ai. 1924).

<sup>95)</sup> Jiné eventuality uvádí Drachovský: Československé účetnictví státní, str. 158.

<sup>96)</sup> O výhodnosti úmyslného tvoření zvláštních záloh z přebytků dobrých let na úhradu deficitu let špatných viz Schanz: na u. m. str. 301; srov. též Drachovský: Finanční rovnováha, § 3.

soudů, organisaci vojska atd.), kdyby parlament odepřel schváliti rozpočet. Trvají tyto zákony nebo jsou suspendovány nebo vymizely vůbec z právního řádu? Nabývají znovu samy sebou platnosti, když se rozpočet dodatečně povolí? Pro přívržence názoru, dle něhož je rozpočet tak zvaným zákonem formálním, těchto pochybností ovšem není, poněvadž prý právě tento ráz rozpočtu jako zákona formálního nese sebou, že jím nemohou býti měněny anebo anulovány právní předpisy dosavadní a nemohou býti rušena nabytá práva. Tímto však se nikterak nevyvětluje, co tedy s těmi právními předpisy vlastně jest, když v případě odepření rozpočtu by nesměly nebo nemohly býti plněny, anebo co jest s oněmi nabytými právy, když povinnosti z nich vyplývající by nemohly anebo nesměly býti plněny, jinými slovy, když nároky z nich vyplývající by nemohly nebo nesměly býti uplatněny a uskutečněny. Na tom by se ničeho neměnilo ani tehdy, kdyby do kodifikace — jak to činí i RHO v § 24 — bylo výslovně pojata ustanovení, že „rozpočtem se nezakládají ani neruší nároky osob třetích anebo závazky osob třetích“.

Nestanoví-li sám právní řád, že zákony, na nichž jest rozpočet vybudován, odepřením rozpočtu pozbývají platnosti nebo jsou suspendovány, pak tyto zákony trvají a pak jest eo ipso z těchto zákonů výkonná moc oprávněna daně vybíratí. Není tedy třeba žádného dalšího povolení parlamentu výkonné moci, aby vybírala daně. Není-li povinnost platiti daně právním řádem pro případ, že rozpočet bude parlamentem odepřen, výslovně zrušena, t. j. nestanoví-li právní řád, že odepřením rozpočtu berní povinnost zaniká, trvá tato povinnost a trvá proto také právo výkonné moci vybíratí daně. Že státní správa není oprávněna konati výdaje, nýbrž že je povinna je konati, rozumí se samo sebou. Představme si, že státní správa uzavřela smlouvy na dodávky různých předmětů, že učinila smlouvy na různé stavby, že kontrahovala dluhy, zejména v cizině a pod. Všechny tyto závazky přece musí býti plněny. Schválení rozpočtu neznamená tedy nějaké zmocnění dané státní správě, aby mohla konati výdaje, nýbrž znamená uložení povinnosti státní správě tyto výdaje konati; rovněž neznamená schválení rozpočtu, že vláda

jest zmocněna<sup>97)</sup> sjednávatí si příjmy dle schváleného rozpočtu, nýbrž že jest povinna tak činiti. Schválení rozpočtu znamená tedy, že vláda jest povinna hospodařiti dle schváleného rozpočtu<sup>98)</sup>.

Parlament jest tedy — a vyplývá to z jeho povahy jako zástupce vlastního hospodáře (národa) — povinen, předložený mu rozpočet zkoumati a schváliti anebo upravití ho do jisté doby před počátkem nového hospodářského období tak, aby byl výkonné moci pevným hospodářským plánem, a aby rozpočtem byl vytvořen podklad pro její odpovědnost. Odepření rozpočtu parlamentem — nestanoví-li právní řád ničeho o tom, co se má státi s platnými zákony, bude-li rozpočet odepřen — neznamená zbaviti státní správu práva vybíratí daně a konati výdaje, nýbrž zbaviti ji právní povinnosti tak činiti, jinými slovy, zbaviti ji odpovědnosti. Státní správa jest, odepře-li parlament schváliti rozpočet a nestanoví-li právní řád, že odepřením rozpočtu posud platné zákony stávají se neplatnými, oprávněna vybíratí daně, poněvadž dále trávající zákony stanoví povinnost daně odváděti, ale není k tomu právně povinna, a jest rovněž na základě zákonů dále platných oprávněna konati výdaje, není však k tomu právně povinna; to by však mohlo vésti k rozvratu ve státním hospodářství. Tak praví také Konrád — který z textace ústavní listiny rakouské z r. 1867 (§ 11, lit. c) zák. ze dne 21. prosince 1867, č. 141 ř. z., dovozuje, že „parlamentní roční povolení daní jest (pro bývalé Rakousko) přímo nepostradatelným právním předpokladem vybírání jednotlivých daní a že povinnost odváděti dávky dle jednotlivých zákonů o daních by byla suspendována, kdyby parlament státní správě odepřel právo vybíratí daně —, že „eine wirkliche Befugnis der Volksvertretung zur vollständigen Steuerverweigerung ebenso wie zur Verweigerung des Budgets in seiner Gänze dem Wesen des Budgetrechtes fremd und staatsrechtlich unzu-

<sup>97)</sup> Tak čl. VI. čs. finančního zákona pro rok 1925, Sb. z. a n. č. 278 aI 1924.

<sup>98)</sup> Srv. Drachovský: Čs. účetnictví státní (§ 22) a tam uvedenou literaturu, dále Jellinek: Gesetz, str. 286 a další, týž: čl. Budgetrecht, str. 320 a Laband: Das Staatsrecht des deutschen Reiches, IV. vyd., str. 490.

lässig ist“<sup>99)</sup>; též Bráf<sup>100)</sup> praví, že „opravdové odepření celého rozpočtu jest věcně i právně nemožností, poněvadž zahrnuje v sobě i odepření výdajů, které jsou nezbytnou podmínkou spořádané existence státní v dosavadním rozsahu (výdržování soudů, správy bezpečnosti), jakož i takových výdajů, které se zakládají na nabytých právech soukromých (úroky a splátky věřitelům a pod.), a že by to vlastně znamenalo efektivní zastavení funkce pošty, telegrafu, státních železnic atd.“. Jest tedy úkolem právního řádu vytvořiti taková ustanovení, jež by zabráňovala, aby odepřením rozpočtu mohlo dojiti k podobným následkům. Nedá se ovšem upříti, že odepření rozpočtu jest parlamentu mocnou zbraní politickou proti vládě. Než právní řád, jenž přece tvoří podstatu státu, nemůže dovolovati, aby politickou zbraní — a to jakoukoliv — byl přiveděn stav, jenž stát neguje. Stejně následky by mohly nastati, kdyby rozpočet vůbec — tedy nejenom přímým odepřením parlamentem, nýbrž z jakéhokoliv jiného důvodu, ať již vinou parlamentu či vlády nebo bez jakéhokoliv zavinění<sup>101)</sup> obou — nebyl včas ustaven.

Aby bylo zabráněno neblahým následkům, které by mohly nastati, kdyby rozpočet nebyl definitivně ustaven včas, znají některé státy různé prostředky jako: rozpočtová provisoria, rozhodnutí zvláštním soudem, rozdělení rozpočtu v permanentní a periodický a j.<sup>102)</sup>

Pokud zvláště čs. republiky se týče, vidíme, že tu sama ústavní listina v § 78 dává poslanecké sněmovně proti vládě nejúčinnější zbraň: dle tohoto paragrafu musí totiž vláda podati demisi, vyslovila-li poslanecká sněmovna vládě nedůvěru anebo zamítla-li vládní návrh na vyslovení důvěry. Právní řád sám dává tedy poslanecké sněmovně dostatečnou právní zbraň (nejenom politickou, poněvadž demise vlády jest právním následkem) proti vládě. Poněvadž pak dále právní řád československý nemá nijakého ustanovení o nějakém obligatorním ročním povolání daní a poněvadž i svolávání Národního shromáždění jest §em 28. ústavní listiny dostatečně zaručeno, lze tím spíše doporu-

<sup>99)</sup> Konrad: Handbuch des österr. Finanzverwaltungsrechtes § 7. Podobně i Myrbach: Grundriss, § 8.

<sup>100)</sup> Bráf: Finanční věda, str. 46.

<sup>101)</sup> Jellinek: Budgetrecht, str. 320.

<sup>102)</sup> Jellinek: Budgetrecht, str. 322; srv. též Drachovský: Finanční rovnováha, § 4.

čiti, aby v kodifikaci bylo normativně stanoveno, že „vláda jest v případě, nebude-li definitivní rozpočet jako podklad pro hospodaření v příštím hospodářském období ustaven včas, t. j. do jisté doby před koncem běžící hospodářské periody (tedy z jakýchkoli důvodů), povinna hospodařiti na základě posavadního rozpočtu tak dlouho, až bude rozpočet definitivně upraven<sup>103)</sup>.“ Byla by tím uchráněna právní povinnost vlády hospodařiti dle jistých pravidel a tím i její odpovědnost.

Aby stát mohl hospodařiti, potřebuje správního aparátu. Hlavním úkolem tohoto aparátu jest zajisté sjednávání příjmů na úhradu výdajů rozpočtem povolených. Neméně důležitou součástí státního hospodářství jest však i činnost orgánů dozírajících k tomu, zda sjednaných příjmů bylo skutečně vynaloženo dle ustanoveného rozpočtu. Kodifikace by tedy jako celistvý souhrn norem o finančním hospodářství státu měla též obsahovati normy o organizaci činitelů sjednávajících státní příjmy a činitelů kontrolujících, zda sjednaných příjmů bylo použito dle ustanoveného rozpočtu.

Skupinu prvou tvoří — pokud sjednávání státních příjmů nespadá dle zvláštních předpisů do působnosti určitého správního úřadu, jako na př.: příjmy ze soukromohospodářských podniků, poplatky za speciální úkony (puncovní, cejchovní, školné atd.), příjmy z prodeje státního majetku a mimořádné příjmy z jiných titulů (darů atd.) — úřady finanční ve vlastním smyslu. Do kodifikace bude tudíž třeba pojmati i organizaci těchto úřadů (finančních). Nebude zajisté důvodů, proč by v podstatě neměla býti převzata dosavadní historicky se vyvinuvší organizace finanční správy; bude snad pouze potřebí ji teritoriálně přizpůsobiti župnímu a okresnímu zřízení. Budiž nám proto nyní dovoleno pouze poukázati na některé momenty, jež by mohly býti předmětem úvah při stanovení příslušných norem o organizaci finančních úřadů do této skupiny spadajících.

Působnost ministerstva financí jako nejvyššího orgánu finančního hospodářství státu by bylo třeba pojmati do kodifikace

<sup>103)</sup> Podobně ústavní opatření znají i ústava španělská (že posavadní rozpočet zůstává v platnosti, není-li včas upraven rozpočet nový) a rumunská (že, není-li rozpočet v čas schválen, posavadní rozpočet zůstává v platnosti, nejdéle však po jeden rok). Ustanovení tato jsou citována v Jellinek: Gesetz, str. 295 a 296.

dopodrobna, poněvadž podle § 85 ústavní listiny československé jest působnost ministerstev upraviti zákonem. Pokud se týče úřadů nižších, třeba poukázati na § 89 ústavní listiny, dle něhož možno, pokud se týče organizace těchto nižších orgánů, v zákoně stanoviti pouze zásady, kdežto podrobná úprava může býti provedena mocí nařizovací.

Z těchto zásad by bylo poukázati na tyto:

1. Pořad instancní, t. j. v zákoně bylo by určiti normální počet instancí nečítaje v to ministerstvo a stanoviti, že administrativní cesta vyčerpává se, pokud jde o věci stran, tedy o administrativní nalézání práva a nikoliv o ryzou administrativu, rozhodnutím určité instance; tak na př. dle nyní platného zákona československého ze dne 24. ledna 1919, č. 42 Sb. z. a n., vyčerpává se instancní cesta v poplatcích bez ohledu na obnos rozhodnutím instance druhé (zemských finančních úřadů). Rozhodnutí dvou instancí administrativních s možností žaloby na nejvyšší správní soud poskytuje straně dosti ochrany. Ministerstvo by se tím stalo opravdovým úřadem organisujícím a majícím dohled na veškerou finanční správu zaručující konformitu veškerého vedení.

2. Zda celý soubor všech odvětví finanční správy má býti a u které instance centralisován, resp. má-li býti a pokud decentralisován. Po našem soudu jest decentralisace nutna u instance první, jak jest tomu i nyní (na př. okresní finanční ředitelství pro daně spotřební a poplatky, berní správy pro daně osobní a reálné, samostatné úřady poplatkové). U instance druhé a třetí lze ponechati centralisaci; decentralisace by musela býti rovněž provedena u úřadů výkonných (celní úřady, berní úřady, pokladny) a pomocných kromě účetních.

3. Zda má býti správa finanční vedena podle systému byrokratického či kolegiálního. Kolegiální řízení by se doporučovalo pro věci stran (nalézání práva) v instanci druhé. Nyní si ce koncipient, referent a aprobant tvoří také jisté kolegium, avšak s nerovným hlasem. Kolegiální řízení naopak znamená jednání ve sboru, při němž všichni členové mají hlas stejné váhy. Toto týká se dávek všeho druhu. Kolegiální řízení znamená větší právní jistotu; naopak jest byrokratické řízení mobilnější a proto se hodí pro instanci prvou i ve věcech stran. Pokud se ovšem týká aktů ryze administrativních, tedy nikoliv správního soudnictví ve vě-

cech finančních, bylo by ponechati byrokratický systém ve všech instancích.

4. Podle § 86 ústavní listiny československé má v nižších státních úřadech správních podle možnosti býti zastoupen živel občanský a má býti postaráno při správních úřadech o nejvydatnější ochranu práv a zájmů občanstva (správní soudnictví). Ústavní listina zde mluví pouze o právech a zájmech občanstva a nikoliv o právech a zájmech státu. V záležitostech finančních nejde však jen o práva a zájmy občanstva, nýbrž o opravdový materiální zájem státu, nikoli pouze o nějaký zájem „veřejný“. Gramatický rozbor § 86 vede nás k tomu, že ústavní listina rozlišuje tu dvě věci: 1. zastoupení živlu občanského v nižších státních úřadech správních a 2. nejvydatnější ochranu práv a zájmů občanstva u těchto úřadů. Tyto dvě věci se nemusí nikterak krýti; přece však spjetí jejich v jedné větě dá usuzovati na to, že ústavní listina vidí v zastoupení živlu občanského nejvydatnější ochranu práv a zájmů občanstva.

O laický živel v první i druhé instanci jest nyní postaráno při všeobecné dani výdělkové a dani důchodové (z příjmu), kde berní komise jsou skutečnými orgány vypravenými mocí rozhodovací. Toto ovšem není ještě správní soudnictví, jak ho má na mysli cit. § 86 ústavní listiny. Pochybujeme však, že by finanční správní soudy po vzoru okresních a župních senátů ve svém složení dle §§ 2, 19 a 24 zák. o správním soudnictví ze dne 9. března 1920, č. 158 Sb. z. a n. skýtaly ochrany občanstvu, poněvadž vlastní rozhodování se ponechává přisedícím příslušných právních norem nezalým, po příp. stavovsky nebo politicky zabarveným. Zejména finančně-vědecké zásady všeobecnosti a stejnoměrnosti vyžadují naprosté objektivnosti v každém ohledu. Že by takové správní soudnictví poskytovalo v ohledu finančním státu ochrany málo, není po našem soudu pochybným.

Bylo by tudíž uvážiti:

1. zda by bylo účelným tyto komise nahraditi vůbec nějakými správními soudy, poněvadž již počet členů komise poskytuje záruku, že se každá záležitost projedná všestranně a s různých hledisek;

2. jak mají býti komise složeny a kým ke své funkci pověřovány, aby byly chráněny nejen zájmy poplatnictva (t. j. občanstva), nýbrž i zájmu státu, aby dále byly vlivy politických stran,

kteří se všude uplatňují, vyloučeny, a konečně aby zde výlučně rozhodovala nestranná úvaha nestranných lidí na podkladě čistě věcném. Zlaicizování, lépe řečeno zpolitizování finanční správy státní by mohlo být berním nárokům státu velmi nepříznivým;

3. zda a pokud součinnost laického živlu dá se uskutečnit v první i druhé instanci též u poplatků a jiných dávek kromě shora jmenovaných, pokud jde o věci strany, a zda by řízení v kolegiu sestávajícím z funkcionářů právnicky vzdělaných a složivších praktickou zkoušku důchodkovou (finanční) v druhé instanci jako instanci odvolací nebylo dostatečnou zárukou nejvydatnější ochrany práv a zájmů občanstva. Ostatně nelze nepodotknouti, že podle § 86 ústavní listiny má u nižších úřadů státních (t. j. nižších než jest ministerstvo), být laický živel zastoupen „podle možnosti“; bylo by tudíž uvážiti, zda by tato možnost byla nutnou ve věcech finančních.

Řečené by se týkalo úřadů rozhodujících ve věcech stran, totiž úřadů nalézajících právo, jinými slovy úřadů vedoucích, resp. vyměřovacích. Organizace ostatních úřadů odborných (evidence katastru, technická kontrola, úřady pro monopoly a regály spadající pod správní odvětví ministerstva financí a jiných úřadů pomocných, celních, pokladních, berních, důchodkové kontroly, po případě i j., bylo by ponechati vůbec moci nařizovací.

Pokud se týče příjmů ze státního úvěru, třeba podotknouti, že nejvyšším orgánem finančním jest i tu ministerstvo financí a že by tudíž do kodifikace jakožto zákona musela být pojata působnost ministerstva i po této stránce. Z úřadů nižších sluší tu poukázati na Ředitelství státního dluhu v Praze, jehož působnost by do kodifikace mohla být pojata pouze dle zásad (na základě § 86 úst. list.). Ostatně máme tyto zásady stanoveny již nyní v nař. ze dne 23. března 1921, č. 109 Sb. z. a n., jímž se provádí zákon ze dne 22. prosince 1920 č. 686 Sb. z. a n. o zřízení a působnosti Ředitelství státního dluhu v Praze.

Nejvyšším orgánem skupiny druhé, totiž kontrolní, jest Nejvyšší účetní kontrolní úřad, zřízený zákonem ze dne 20. března 1919, č. 175 Sb. z. a n. Dle § 1 tohoto zákona jest tento úřad samostatným, ministerstvem rovnocenným úřadem; doporučovalo by se proto dle analogie s § 85 úst. list. pojmouti do kodifikace ustanovení o působnosti tohoto úřadu dopodrobna. Cit. zák. č. 175 Sb. z. a n. z r. 1919 stanoví ostatně zevrubně normy

o působnosti Nejvyššího účetního kontrolního úřadu. Organizaci nižších úřadů kontrolních bylo by ponechati moci nařizovací.

Všeobecná kodifikace právních norem, pojímající normy o organizaci, nemohla by opomenouti norem o řízení před příslušnými orgány. Než i tu třeba opět přihlížeti k tomu, že každé dávky vyžaduje zvláštního řízení, aby právě rozsah platební povinnosti, resp. její subjekt mohl být přesně zachycen; tato speciální ustanovení mohou být předmětem pouze speciálních zákonů o jednotlivých dávkách. Není však také úkolem kodifikace normovati tato ustanovení; do kodifikace by měly být pojmuty pouze normy o správním řízení před úřady finančními rázu všeobecného, jako jsou: strana a její zástupce, příslušnost, delegace, zkoumání příslušnosti z povinnosti úřední, právní neúčinnost úkonů nepříslušných orgánů, lhůty, správní úkony (rozhodnutí, zejména platební příkaz a jeho obsah a jiná úřední opatření a rozkazy), změnitelnost a odvolání správních úkonů, zásada volného uvažování v řízení průvodním, rekursní klausule, opravné prostředky a legitimace k nim, lhůta ku podání opravného prostředku, reformatio in peius, právní moc rozhodnutí, uvedení v předešlý stav, obnova řízení, náhrada útrat a pod. Neuvádíme zde úmyslně průvodů, poněvadž tyto by v kodifikaci byly normovány mezi povinnostmi osoby dávkou povinné a osob jiných, jež jsme uvedli dříve (str. 84 a násl.).

Pokud se týče řízení před instancí odvolací, s hlediska všeobecného postací, vysloví-li se zásada, že úřadům odvolacím přísluší vůči osobě dávkou povinné, příp. vůči osobám, jimž zákon ukládá nějakou povinnost, též práva jako úřadu rozhodujícímu v instanci první. Ostatně by nebylo třeba vysloviti ani tuto zásadu, kdyby se na příslušných místech v kodifikaci stanovilo, že povinnosti uložené osobě dávkou povinné, jakož i osobám jiným jest plniti stejným způsobem vůči všem příslušným finančním úřadům. Dále pak nelze nepodotknouti, že § 43 zák. ze dne 9. března 1920, č. 158 Sb. z. a n. o správním soudnictví u úřadů okresních a župních přislíbujíc zákon o zvláštním řízení správním, podle něhož budou vyřizovati okresní a župní senáty věci náležející do jejich působnosti. Bylo by zajisté záhodno k vůli konformitě veškerého správního řízení, aby analogická ustanovení byla do kodifikace o finančním hospodářství státu z tohoto příslíbeného zákona převzata, anebo aby se alespoň příliš neuchy-

lovala; naproti tomu však musela by býti výslovně do kodifikace pojata ustanovení, jež jsou ve finančním zájmu státu nezbytná, na př. změnitelnost předpisu dodatečným předpisem, zásada, že podání opravného prostředku nemá v žádném případě suspensivního účinku, reformatio in peius a pod.

Shrneme-li vše, co jsme v této studii řekli, vidíme, že se při kodifikaci bude jednati o značné množství otázek veledůležitých; látka bude vyžadovati v mnoha směrech monografického zevrubného zpracování a součinnosti jak praktických tak i theoretických finančních právníků a jiných odborníků. Podaří-li se však vybudovati takovou kodifikaci, jak si ji v této studii představujeme, pak zajisté právní řád československý bude obohacen o legislativní dílo monumentální, jímž se dostane finančnímu hospodářství státu pro dlouhou dobu trvalého právního podkladu.

## Celkový obsah.

	Strana
Úvod . . . . .	1
Úkol této studie: Pokus, zda a pokud poznatky finančně-vědecké lze realizovati právními normami. Poměr hlediska finanční vědy (politiky) ke hledisku finančního práva. Úkol finančního právníka. Obsah kodifikace: Právní normy o řádných příjmech státu, o úvěrovém hospodářství státním a o hospodaření (rozpočet, správa, kontrola, organisace). Říšskoněmecké právní normy: Reichsschuldenordnung, Reichsabgabenordnung a Deutsche Reichshaushaltsordnung.	
Kapitola I. . . . .	5
<b>Právní normy o řádných příjmech státu . . . . .</b>	<b>5</b>
A. Úvodní ustanovení . . . . .	5
Přijmy ze soukromohospodářských podniků. Přijmy z monopolů. Dávky: Nynější právní normy československé, platné pro více druhů dávek. Společné prvky všem dávkám bez rozdílu druhu, jež mohou býti základem jednotné kodifikace právních norem o dávkách. Zvláštní otázky, na něž třeba vzíti zřetel v úvodních ustanoveních o dávkách: subsidiární platnost jednotné kodifikace v poměru k zákonům o jednotlivých dávkách; analogie s ostatními právními normami čs. právního řádu; vyloučení řádných soudů z rozhodování o dávkách; terminologie v kodifikaci; na které dávky by se měla jednotná kodifikace vztahovati.	
B. Právní poměr podle normy finančně-právní (berní povinnost) . . . . .	15
Finančně-právní poměr jest souhrnem právních povinností, týkajících se finančního hospodářství státu, obce atd. Skutečností, s nimiž spojuje norma finančně-právní jisté povinnosti. Povinnosti s těmito skutečnostmi spojené tvoří jakýsi trpný stav, jež norma označuje slovy „podléhati daní“. Soubor těchto povinností, stíhajících jeden subjekt, jest „berní povinnosti“ tohoto subjektu. V berní povinnosti jest obsažena již i povinnost platební (vedle povinností jiných). Odchylný názor běžné theorie, dle níž platební povinnost při jisté skupině daní vzniká teprve platebním příkazem jako aktem konstitutivním. Význam platebního příkazu ve finančním právu čs. Dle řádu o říšskoněmeckých dávkách jest platební povinnost již obsažena v povinnosti berní, platební příkaz není aktem konstitutivním. Praktický význam konstrukce finančně-právního poměru, zejména pro promlčení dávek. Promlčení státních dávek podle finančně-právních norem čs. Promlčení dávek dle řádu o říšskoněmeckých dávkách.	
C. Povinnosti obsažené v povinnosti berní . . . . .	26
<i>I. Platební povinnost . . . . .</i>	<i>26</i>
1. Subjekt platební povinnosti . . . . .	27
S hlediska juristického jest jím vždy (i při daních spotřebních) pouze ten, komu zákon přímo ukládá povinnost daň efektivně platiti. Kterak v češtině vyjádřiti „subjekt platební povinnosti“. Více osob	



dávkou povinných; solidarita, právo postihu. Ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách o solidárním poměru. Změna subjektu platební povinnosti: úmrtí osoby dávkou povinné, cesse, převzetí daňového dluhu osobou třetí.

## 2. Rozsah platební povinnosti (podklad pro vyměření daně) . . . . . 33

Poměr finančně-vědeckých zásad daňových k finančnímu právu, zejména zásady všeobecnosti a zásady stejnoměrnosti. Provedení těchto zásad vyžaduje, aby právními normami byly stanoveny povinnosti, jichž plnění vede ku pokud možno přesnému stanovení podkladu pro vyměření daně. Pro různý ráz dávek mohou tyto povinnosti blíže vymezit pouze zvláštní zákony o jednotlivých dávkách. I kodifikace však může určit jistá pravidla o tom, jak zjistit zdaňovací základnu pro všechny subjekty stejnou měrou. Druhy zdaňovací základny, zejména: výnos, důchod a cena (hodnota). Stanovit podstatu výnosu při jednotlivých dávkách výnosových sluší pro různost podstaty těchto dávek ponechat speciálním zákonům; stejně i podstatu důchodu. Do kodifikace však mohou být pojata pravidla o zjištění ceny majetkových kusů. Fuistingovy úvahy o zjištění ceny k účelům daňovým. Všeobecná pravidla řádu o říšskoněmeckých dávkách pro ocenění. Finančně-právní normy československé neznají povšechně platných pravidel pro ocenění k účelům daňovým. Ustanovení §§ 305 a 306 čs. obč. zák. není pro účely daňové přijatelným, jest třeba stanovit v kodifikaci pravidla přesnější. Ustanovení norem čs. poplatkového práva a řádu o říšskoněmeckých dávkách o ocenění věcí nemovitých, hmotných věcí movitých, pohledávek a opětujících se plnění. Paušalování dávek dle čs. finančně-právních norem.

## 3. Plnění platební povinnosti . . . . . 52

Placení dávek v hotovosti a kolkovými známkami. Zevrubná ustanovení o placení kolkovými známkami sluší ponechat zvláštním předpisům. Podstatné znaky právně platného placení dávek v hotovosti by bylo pojata do kodifikace. Splatnost dávek. Placení dávek cennými papíry a kompensací. Uvěření dávek a způsoby zajištění při něm. Posečkání (poshování) dávek. Prominutí a odepsání dávek z důvodů hospodářských. Odepsání dávek pro nedobytnost. Prominutí a odepsání dávek zjevně bezdůvodně předepsaných. Placení dávek osobami třetími.

## 4. Zajištění plnění platební povinnosti . . . . . 57

I. Ručení. Ručení osobní a věcné. Ručení osobní: Kodifikace nemůže stanovit, při kterých dávkách osobní ručení má být dáno; to jest věci jednotlivých zákonů o dávkách. Kodifikaci by především náleželo stanovit případy rázu všeobecného, dále, zda ručení má být solidární nebo subsidiární, zda vedle ručení z norem finančně-právních jest přípustno též ručení smluvní. Dále bylo by řešiti v kodifikaci právní poměr ručícího vůči státu jako věřiteli a vůči osobě dávkou povinné (zejména má-li se dostati ručícímu, který dávkou zaplatil, přednostních práv státu); podobně postihací právo ručícího, jenž dávkou zaplatil,

vůči druhým spoluručícím. Vznik a zánik ručební povinnosti. Ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách o ručení osobním. Ručení nevztahuje se pouze na povinnost platební, nýbrž i na jiné povinnosti, obsažené v povinnosti berní. Všeobecná a zvláštní pravidla o osobním ručení v řádu o říšskoněmeckých dávkách. Věcné ručení, jeho podstata. Toto ručení se obsahově kryje se zástavním právem s tím pouze rozdílem, že se realizuje při jistých hmotných věcech movitých finančními úfady bez intervence soudní; bylo by je tudíž v kodifikaci pojata mezi ustanovení o zákonném zástavním právu.

II. Zákonné zástavní právo. Určiti, které dávky požívají tohoto práva, bylo by ponechat jednotlivým zákonům. V kodifikaci bylo by pouze vysloviti přípustnost jeho. Otázka, zda by vlastník nemovitosti, na níž vázne zákonné zástavní právo, nemělo se dosati práv podle §§ 469 a 470 obč. zák. v tom případě, když sám, nejsa osobně dávkou povinným, zaplatí daň za osobního dlužníka.

## 5. Vrácení dávek . . . . . 68

Případy, Co se má státi s přeplatkem, vrací-li se dávka. Náhradní úroky. Právní norma čs. o náhradních úrocích. Ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách, týkající se nároků na vrácení dávek a náhradních úroků.

## 6. Následky nesplnění platební povinnosti . . . . . 70

Exekuce. Čs. právní normy připouštějí exekuci pro neplacení dávek. Způsoby a prostředky exekuce daňové podle nynějšího právního stavu, exekuce soudní a politická. Není nutkavých důvodů pro podržení zvláštní politické exekuce; při nejmenším není důvodu přebírat do kodifikace doslovná ustanovení exekučního řádu soudního. Dalším následkem nesplnění platební povinnosti jsou tresty, které mohou býti uloženy při zvláštních skutkových podstatách. Právní normy o trestání mají však zcela jiný ráz než normy, jednající bezprostředně o finančním hospodářství a neměly by tudíž býti pojímány do kodifikace. Úroky z prodlení. Právní normy čs. o úrocích z prodlení. Ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách a úrocích z prodlení.

## II. Jiné povinnosti . . . . . 74

### Úvod . . . . . 74

S hlediska finančního hospodářství státu jest nejdůležitější povinností povinnost platební. Aby však toto mohlo býti skutečně tak realizováno, jak by odpovídalo hospodářské zdatnosti osoby dávkou povinné, tedy tak, jak toho vyžadují finančně-vědecké zásady všeobecnosti a stejnoměrnosti, třeba právními normami stanovit ještě jiné povinnosti, a to jak osoby dávkou povinné, tak i osob třetích. Různý ráz dávek bude vyžadovati různých speciálních povinností; přece však lze i do kodifikace pojata ustanovení všeobecného rázu. Nedoporučuje se v kodifikaci třídit tyto jiné povinnosti tak, aby se předem uvedly všechny povinnosti osoby dávkou povinné a pak povinnosti osob jiných; bylo by lépe rozčleniti povinnosti dle druhů a uvnitř toho uvést, pokud příslušná povinnost stihá osobu dávkou povinnou a pokud osoby jiné.

Pokud v kodifikaci sluší přihlížeti ku povinnostem vyplývajícím z t. zv. důchodkového dozoru.

### 1. Povinnost podati prohlášení ku dani . . . . . 78

Prohlášením ku dani rozumíme tu každé prohlášení obsahující věcné údaje ku podkladu pro vyměření dávky; nespádají sem ohlášky rázu ryze formálního. Stanoviti normy o určitém subjektu této povinnosti a o určitém obsahu prohlášení jest věcí zákonů o jednotlivých dávkách; do kodifikace třeba pojeti pouze momenty všeobecné, jako jest forma prohlášení a zajištění včasného prohlášení. Oprávněnost finančních úřadů zkoumati správnost materiálního obsahu prohlášení.

### 2. Povinnost dostaviti se k úřadu a podati mu vysvětlení; povinnost výpovědňi . . . . . 80

a) Povinnost osoby podávající prohlášení. Právo finančního úřadu vyzvatí prohlašujícího, aby doplnil neúplné prohlášení a odstranil pochybnosti. Některá příslušná ustanovení čsl. právního řádu a ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách. Řízení vytýkáci. Povinnost osoby dávkou povinné podati úředním orgánům potřebná vysvětlení při úředních výkonech. Povinnost prohlašovatele podati úřadům pomůcky k vyměření dávky. b) Povinnosti jiných osob. Nutná součinnost osob jiných, aby finančně-vědecké zásady všeobecnosti a stejnoměrnosti mohly býti provedeny i právně. Všeobecná povinnost výpovědňi: Příslušná ustanovení řádu o říšskoněmeckých dávkách a některých norem čs.

### 3. Povinnost průkazní . . . . . 84

a) Všeobecné zásady. Obecná povinnost osoby dávkou povinné prokázati správnost svých prohlášení a tvrzení. Táž obecná povinnost osob jiných. b) Průkaz knihami, spisy a listinami. 1. Průkazní povinnost osoby dávkou povinné. Ustanovení řádu o ř. něm. d. o způsobu řádného vedení knih a o průkazní moci řádně vedených knih ve věcech dávek. Právo finančních orgánů zkoumati knihy nejen po stránce formální, nýbrž i věcné. Povinnost osoby dávkou povinné předložiti finančním úřadům knihy, zápisy a listiny; příslušná ustanovení řádu o ř. něm. d. o této povinnosti, jakož i o místě, kde, a o osobách, před kterými sluší průkaz knihami atd. provésti. Povinnost osoby dávkou povinné předložiti finančním orgánům knihy, spisy a listiny při úředních výkonech. Úlevy pro osoby dávkou povinné, které vedou obchodní knihy dle obchodního zákona. Právo finančních orgánů nahlédnouti do knih a listin osob zcizujících zboží ku dalšímu prodeji, jakož i osob, které po živnostensku nebo za úplatu udělují porady ve věcech berních. Příslušná ustanovení některých čs. právních norem o této povinnosti průkazní. 2. Průkazní povinnost osob jiných. Příslušná ustanovení řádu o ř. něm. d. c) Cennosti. 1. Průkazní povinnost osoby dávkou povinné. Povinnost osoby dávkou povinné předložiti úřadu cennosti a dovoliti anebo se o to postarati, aby úřad mohl nahlédnouti do schránek; v nichž se cennosti chovají. Příslušná ustanovení řádu o ř. něm. d. 2. Průkazní povinnost jiných osob. Zejména povinnost bank a pod. dovoliti finančním úřadům, aby nahlédly do uzavřených schránek. Příslušná ustanovení řádu o ř.

něm. d. d) Přísaha a ujistění na místě přísahy. Přisežní povinnost každé osoby, která podala nějakou výpověď, dle řádu o ř. něm. d.; přisežní povinnost svědků a znaleců dle čs. právních norem. Místopřisežné ujistění osoby dávkou povinné dle řádu o ř. něm. d. Přisežný výslech strany k účelům dědické daně podle čsl. právních norem. e) Průkaz znalci. Povinnost podati znaleckou výpověď dle řádu o ř. něm. d. a dle některých finančně-právních norem čs.

Zákaz okolností ztěžujících průkazy dle řádu o ř. něm. d. Praesumpce.

### 4. Povinnost ohlašovací . . . . . 94

Jde tu o ohlášky rázu formálního. Povinnost držitele nemovitosti oznámiti finančním úřadům různá data, týkající se osob obývajících nemovitost. Povinnosti bank atd. podávati finančním úřadům seznam svých zákazníků. Jiné ohlášky formálního rázu.

### 5. Povinnosti úřadů a sdružení stavovských . . . . . 96

Ustanovení řádu o ř. něm. d. a některých finančně-právních norem čs.

### 6. Následky nesplnění předcházejících povinností . . . . . 97

Pořádkové pokuty a jiné donucovací prostředky dle řádu o ř. něm. d. a některých finančně-právních norem čs.

### Kapitola II. . . . . 98

### Mimořádné příjmy státu . . . . . 98

Druhy mimořádných příjmů státu. Zejména příjmy získané státním úvěrem. Srovnání hlediska finanční vědy s hlediskem finančního práva. V oboru státního úvěru jest rozdíl mezi činností finančního vědce, resp. politika a činností finančního právníka zvlášť patrný. Normativní činnost finančního právníka počítá pouze s hotovými výsledky úvah teleologických (národohospodářských a finančně-politických) a shrnuje pouze skutečnosti, s jejichž existencí jest spojena povinnost státní správy plniti závazky vyplývající z úvěru. Úkolem této studie jest poukázati na prvky společné všem typům státních výpůjček; tyto prvky mohou býti předmětem celkové kodifikace právních norem o státním úvěru vůbec. Úkolem kodifikace by též bylo spojití v jeden celek celou řadu různých čs. předpisů o státním úvěru. První otázkou normativní činnosti o státním úvěru jest, kdo má stanoviti podmínky výpůjčky a kdo ji má uzavřítí. Do kodifikace by tudíž mělo býti poято, že výpůjčku smí uzavřítí moc výkonná (vláda) v mezích zmocnění uděleného jí mocí zákonodárnou zvláštním zákonem o konkrétní výpůjčce. Podstatné znaky úvěrové smlouvy. Z důvodů účelnosti, t. j. dle okolností panujících na peněžním trhu, může norma o konkrétní výpůjčce ponechati státní správě, aby sama stanovila znaky výpůjčky, které jsou v normě výslovně uvedeny. Příslušná ustanovení řádu o státních dlužích říše německé.

Povinnosti stíhající výkonnou moc z dlužního poměru: a) vydati dlužní úpis nebo zapsati dluh do knihy o státním dluhu; b) splácti dluh podle stanoveného způsobu; c) platiti úroky ve stanovených termínech ve stanovené měně; d) zachovati výhody normou stanovené. Ad a) Dílčí dluhopisy, jejich úprava a obsah. Čs. právní normy, týkající se dlužních úpisů jako vnějšího průkazu pohledávky vůči státu. Ad b) Při dlužích splatných nedoporučovalo by se pojeti do kodifikace určitý

způsob umořování jako výlučně přípustný; bylo by spíše pouze povšechně uvést fakultativní způsoby umořování. Při dlužích rentových by bylo pojetí do kodifikace právo státu dluh vypovědět a splatit, jakož i vyloučit právo věřitele ku výpovědi dluhu. Povinnost státní správy uvědomit věřitele o tom, které části dluhu byly vylosovány nebo vypovězeny. Do kodifikace bylo by pojetí formální způsob řízení tohoto uvědomění. Přípustnost předčasné výpovědi se strany státu pro jakýkoliv druh dluhu. Přípustnost konverse. Promlčení povinnosti splácející dluh. Ad c) Čs. právní předpisy, týkající se výplaty úroků ze státních dluhopisů. Promlčení úroků; stavení a přetržení. Všeobecná ustanovení o způsobu výplaty úroků, jakož i o promlčení úroků bylo by pojetí i do kodifikace. Úplnost právních poměrů, týkajících se pohledávek ze státních dluhopisů vyžaduje, aby ještě bylo poukázáno na předpisy o vinkulaci a devinkulaci titrů, pak o obřádkách a exekuci na státní dluhopisy a úroky z nich.

Kapitola III. . . . . 108

Hospodaření státu . . . . . 108

Právní úprava finančního hospodářství státu jako souhrn veškerých právních norem o tomto hospodářství musí obsahovat i právní normy o stanovení pevného podkladu pro hospodaření, totiž rozpočtu, jakož i právní normy o jeho provádění. „Reichshaushaltsordnung“ německé říše. Neustálý vývoj hospodaření státního vyžaduje, aby v jednotné kodifikaci zákonné bylo přihlíženo pouze k takovým ustanovením a zařízením, která nepodléhají anebo zřídka podléhají změnám; podrobnosti by bylo ponechat moci nařizovací. V této stati omezíme se na nejpodstatnější body o stanovení rozpočtu: kodifikace má, pokud tohoto se týče, být souhrnem všeobecných materiálně-právních norem o způsobu, jakým každý rozpočet státní má být definitivně upraven.

Pojem rozpočtu. Ustanovení kodifikace o povinnosti vlády a jejích členů dbát o to, aby hospodaření státní bylo vedeno dle ustaveného rozpočtu. V tom spočívá právní význam rozpočtu. Toto ustanovení by činilo zbytečnou nějakou zvláštní appropriační klausuli.

Hospodářský význam rozpočtu vyžaduje především, aby takový rozpočet zde skutečně byl. První povinností při státním hospodaření jest tedy sestavení rozpočtu. Jednotná kodifikace by tedy v prvé řadě měla stanovit povinnost vlády sestavit rozpočet. Za tím účelem bylo by v kodifikaci jednotlivým šéfům ústředních orgánů uložiti, aby každý z nich pod vlastní odpovědností rozpočet svého oboru sestavil včas a zaslal jej ministru financí shrnujícímu veškeré dílčí rozpočty v jeden rozpočet celkový. Kterými orgány a jak se mají jednotlivé dílčí rozpočty sestavit, bylo by ponechat moci nařizovací. Povinnost ministra financí zkoumat dílčí rozpočty a jeho oprávnění požadavky jednotlivých resortů, které má za neodůvodněné, změnit anebo škrtnouti.

Hospodářské období a jeho začátek. Povinnost vlády sestavit návrh rozpočtový dle zásad hrubého rozpočtu, specialisovat rozpočet dle: řádných a mimořádných výdajů a příjmů jednotlivých správních odvětví (kapitol) a rozčlenění kapitol v tituly, paragrafy atd. Zvláštní etáty

investiční a pro státní podniky, jež nemají rázu čistě administrativního. Celkový rozpočet přehledný a speciální zevrubné rozpočty jednotlivých etátů s vysvětlivkami.

Povinnost vlády návrh rozpočtový, sestavený dle těchto pravidel, předložit do jisté doby zákonodárnému sboru. Definitivně sestavený a upravený rozpočet jest pevným základem pro hospodaření a tudíž i podkladem povinnosti vlády hospodařiti podle rozpočtu. Zákaz vřementů. Úchyly od rozpočtu. Doba, po kterou může být použito úvěrů jednou povolených; přebytky. Publikace rozpočtu. Dodatečné rozpočty.

Právo zákonodárných sborů odepřít (neschválit) výkonné moci rozpočet. Odepření rozpočtu parlamentem neznamená zbaviti výkonnou moc práva vybíratí dávky a konati výdaje na základě platných zákonů, nýbrž zbaviti ji právní povinnosti tak činiti, jinými slovy zbaviti ji odpovědnosti. Odepření rozpočtu vede k negaci státu, čehož právní řád, třebaže odepření rozpočtu jest politickou zbraní zákonodárné moci proti moci výkonné, nemůže připustiti. Stejně následky jako odepření rozpočtu má každá okolnost, pro kterou rozpočtový návrh se včas nevyřídí. Prostředky, aby bylo zabráněno neblahým následkům, které by mohly nastati, kdyby rozpočet nebyl definitivně ustaven včas. Normy ústavní listiny československé dovolují pojetí do kodifikace ustanovení, že vláda jest v případě, nebude-li definitivní rozpočet jako podklad pro hospodaření v příštím hospodářském období ustaven včas, povinna hospodařiti na základě posavadního rozpočtu tak dlouho, až bude nový rozpočet definitivně upraven. Tím by byla uchráněna právní povinnost vlády hospodařiti v jistých mezích a tím i její odpovědnost.

Abyste stát mohl hospodařiti, potřebuje správního aparátu. Jednotnost a úplnost kodifikace právních norem o finančním hospodářství státu tudíž vyžaduje, aby do kodifikace byly pojety i povšechné zásady o organizaci finanční správy, při čemž dlužno přihlížeti k ustanovením čs. ústavní listiny; kodifikace by dále měla stanovit všeobecná pravidla, pokud se týče správního řízení ve věcech finančně-právních.