

## O daňové amnestii\*).

František S t r á n e c k ý.

Amnestie ve věcech finančních není v našem právu žádným nováčkem. Projdeme-li zběžně i jen nejmladší úsek našich finančních dějin, setkáme se s ní několikrát. Svou úpravou se sice v jednotlivých případech dosti liší, avšak pohnutky, které k ní vedly a naděje, které v ni byly kladeny jsou si velmi blízké.

Co do povahy, širokého rozsahu a obecné možnosti použití se poslední daňové amnestie nejvíce blíží amnestii, která je vyjádřena v čl. XII uvozacího zákona k zákonu o přímých daních a jež byla uzákoněna při příležitosti naší popřevratové daňové reformy. A důvodová zpráva k tomuto článku právě jasně říká, jak se amnestie opakuje, jaké jsou pohnutky a naděje zákonodárcovy, a zkušenost nám opět říká, že pohnutky jsou sice v kořeni zdravé, ale naděje celkem neuskutečnitelné, alespoň ne za tohoto stavu úpravy finančního práva.

Důvodová zpráva k čl. XII praví, že po vzoru novely z 23. ledna 1914 č. 13 ř. z. (opět tedy předchůdce) poskytuje tento článek rozsáhlou amnestii." Ač nelze popírat, že vůči poctivým poplatníkům nepoctiví poplatníci nezaslouženě získávají, nemožno prezírat, že pro ohromné zvýšení daňového břemene za války a v letech popřevratových daňová morálka poklesla tak hluboce, že bude poměrně jen malé procento poplatníků, kteří by měli daňové svědomí úplně čisté. Aby se těmto poplatníkům umožnilo, aby bez obavy před trestním stíháním za minulé delikty mohli vyhověti své státoobčanské povinnosti ke správnému přiznávání k daním, stanoví tento článek bezpodmínečnou beztrestnost za delikty minulé doby. Možno právem očekávati, že tato benevolence zákona dojde u všech vrstev poplatníků správného ocenění a že bude míti za samozřejmý následek podstatné zlepšení daňové morálky, a to tím spíše, že nově daně se tak značně snižují, že nebudou již — jako dosud — pokládány za břímě nesnesitelné. Jestliže však někteří poplatníci i po této tak dalece jdoucí všeobecné amnestii setrvávají ve svém stát a tudíž i celou veřejnost poškozujícím jed-

\*) Předneseno na členské schůzi Právnícké jednoty moravské dne 4. prosince 1939 (viz str. 61).

nání, pak ovšem musí si sami přičísti následky, když proti nim bude zakročeno se vsí přísností zákona”.

Daňová amnestie podle čl. XII zák. o př. d. je dnes potud důležitá, že nynější amnestie na ni vlastně časově navazuje. Podle čl. XII. totiž 1. nemohou býti po době vyhlášení zák. o př. daních pravoplatně uložené přímé daně za dobu před r. 1927 v neprospěch poplatníka měněny, ani nemůže býti zavedeno trestní řízení co do přímých daní před r. 1927.

2. V době vyhlášení zákona pak již zavedené trestní řízení bylo třeba zastaviti bez trestního nálezu, jestliže obviněný na vyzvání ve stanovené lhůtě opravil resp. dodatečně podal přiznání a zavázal se daň bez odporu zaplatiti.

3. Byl-li nález už vydán, avšak nenabyl právní moci, snížila se pokuta tak, aby nečinila více, než jednonásobek zkrácené daně, jestliže se poplatník vzdal rekursu a zavázal se daň zaplatiti.

Kromě toho bylo stanoveno, že přiznání a jiných vyšetření k vyměření přímých daní na b. r. 1927 a léta příští nesmí býti použito a) ani k dodatečnému vyměření, b) ani k zavedení trestního řízení ve věci daní a veřejných dávek před 1. lednem 1927.

Po amnestii podle tohoto čl. XII jsme měli v našem finančním právu daňovou amnestii ještě několikrát. Tak na př. podle § 6 zák. č. 48/1933 o půjčce práce, amnestii stavební podle čl. II vl. nař. č. 1/1936, amnestii podle § 3 zák. o půjčce na obranu státu č. 142/1936 Sb. z. a n. a konečně nejnověji amnestii devisovou podle vl. nař. z 4. července 1939 č. 156 Sb. z. a n. a daňovou amnestii podle vl. nař. č. 192 Sb. z. a n. z 13. července 1939.

K daňové amnestii bývá také počítáno ustanovení § 204 zák. o př. d. o účinné lítosti, podle něhož trestnost berních deliktů zaniká, jestliže vinník dříve, než bylo proti němu zavedeno trestní řízení, u příslušného úřadu opraví nebo doplní své údaje nebo učiní dodatečně podání, k němuž byl podle zákona povinen a které opominul. Trestní řízení je pak podle § 213 v zásadě zavedeno tím, že se uzavřena obsílka, vyznačující trestný čin v den, kdy se má obviněný dostaviti k výslechu, doručí obviněnému do vlastních rukou, nebo že se jinak sdělí obviněnému, že se proti němu zahajuje trestní řízení. Daňová amnestie, které se takto dostává poplatníkům ustanovením o účinné lítosti je sice stálá a může ji použiti kdykoliv kterýkoliv poplatník, avšak je příliš úzká, neboť se vztahuje pouze na trest a nikoliv na daňovou pohledávku. Finanční nauka ji proto nazývá amnestií částečnou na rozdíl od amnestie úplné, která se vztahuje jak na trest tak na daňovou pohledávku. S jiného hlediska se liší dále



amnestie v š e o b e c n á, která se týká všech daní a dávek, na př. amnestie podle cit. čl. XII uv. zák. k zák. o přímých daních, která byla spojena s uskutečněním naší daňové reformy, a amnestie č á s t e č n á, která se týká jen některých daní, a to obyčejně daní přímých a daně z obratu, na př. zmíněná již amnestie stavební, nebo amnestie podle zákona o půjčce na obranu státu. Konečně rozeznává nauka amnestii p o d m í n e č n o u, které se dosáhne po splnění určitých, zákonem stanovených podmínek a amnestii b e z p o d m í n e č n o u, která nastává ipso iure.

Tolik úvodem k lepšímu pochopení amnestijních předpisů, které byly vydány v r. 1939. Je to nejprve vl. nař. ze dne 4. VII. 1939 č. 156 Sb. z. a n. o a m n e s t i i d e v i s o v é, kterým byla poskytnuta široká amnestie poplatníkům přímých daní a daně z obratu, kteří řádně splnili povinnost nabídky o odvodu hodnot podle tohoto nařízení. Podle odst. 3 § 7 cit. vl. nař. totiž poplatník, který řádně splnil povinnost nabídky o odvodu hodnot podle tohoto nařízení, nemůže být ani d o d a t e č n ě zdaněn na berní rok 1938 a předešlá léta z příjmů a výtěžků z těchto hodnot jakož i z příjmů a výtěžků, z nichž tyto hodnoty vznikly, ani z obrátů za r. 1937 a předešlá léta, které odpovídají těmto příjmům a výtěžkům. Dále nesmí býti proti takovému poplatníkovi pro zatažení oněch příjmů, výtěžků a obrátů zavedeno t r e s t n í řízení.

Jestliže však takový poplatník nepřiznal vyjmenované příjmy, výtěžky a obraty, připadající na kalendářní rok 1938 k přímým daním na berní rok 1939 (k daní z obratu za r. 1938) byl povinen k dosažení shora uvedené amnestie opravit do 31. července 1939 též své přiznání k přímým daním na berní rok 1939 a k daní z obratu za r. 1938.

Povinnosti nabídky o odvodu hodnot podle cit. vl. nař. pak podléhaly peníze, mince, šeky, pověřovací listiny a všechny druhy výplat na cizinu, cizozemské mince vzaté z oběhu, nezpracované zlato, stříbro a platina, jakož i slitiny těchto kovů s kovy jinými, cizozemské a na cizozemskou měnu znějící tuzemské cenné papíry, jakož i úrokové a dividendové kupony takových cenných papírů a pohledávky v tuzemské nebo cizozemské měně vůči cizině.

Podle shora vyložené terminologie je tedy devisová amnestie jednak amnestií ú p l n o u, neboť se vztahuje jak na daňovou pohledávku, tak na trest, jednak amnestií č á s t e č n o u, neboť se nevztahuje na veškeré daně a dávky, nýbrž jen na přímé daně a daň z obratu. Co do příjmů výtěžků a obrátů do konce r. 1937 je pak amnestií b e z p o d m í n e č n o u, neboť nevyžaduje se strany poplatníka žádných formalit, žádného prohlášení, dodateč-

ného či opravného přiznání. Amnestie bude v těchto případech pouhá námitka, kterou poplatník uplatní a v případném řízení, směřujícím k vyměření dodatku nebo k uložení trestu. Co do příjmů, výtěžků a obrátů za r. 1938 je však devisová amnestie, p o d m í n ě č n á a podmínkou je, jak již bylo řečeno, opravné přiznání k těmto daním do 31. července 1939 a č á s t e č n á, neboť se vztahuje jen na trest a nikoliv na daňovou pohledávku.

S devisovou amnestií úzce souvisí jak praví sama důvodová zpráva, velmi rozsáhlá a m n e s t i e d a ň o v á podle vl. nař. č. 192 ze dne 13. července 1939, uveřejněného však teprve dne 24. srpna 1939. „Nebylo by spravedlivé,“ praví důvodová zpráva, „aby dobrodiní amnestie bylo poskytnuto jen určitému, a to úzkému kruhu poplatníků, totiž těch, kteří disponují hodnotami ve shora uvedeném vládním nařízení (o devisové amnestii) zmíněnými a nebylo též umožněno ostatnímu poplatnictvu, aby splněním podmínek se vyhnulo neblahým následkům dřívějšího zatajování daní. Tím bude zmíněným poplatníkům umožněno v budoucnosti veškeré své příjmy řádně přiznávatí.“

Jako nejcennější důsledek této amnestie lze očekávatí zvýšení daňového výnosu v důsledku přiznávání dosud zatajovaných kapitálových příjmů a pravděpodobně v určité míře i nával vybraných vkladů do peněžních ústavů, ježto obavy před vyzrazením zatajovaných vkladů byly též jednou z příčin, proč vklady byly vybírány.”

Tolik praví důvodová zpráva o účelu nové, dalekosáhlé daňové amnestie. Ve srovnání s dův. zprávou k amnestii podle čl. XII zák. o př. d. z r. 1927 vidíme, jak marná je naděje o konečném napravení poplatníků a jak se všechno opakuje. Poplatníci poctiví jsou opět v nevýhodě proti poplatníkům nepoctivým, opět je možné říci, že je poměrně málo poplatníků, kteří by měli své daňové svědomí čisté, k čemuž opět přispělo jako před 20 lety to, že daňové břemeno ohromně vzrostlo. Opět se dala poplatníkům příležitost, aby mohli bez obavy před trestním stíháním za minulé delikty, a což je snad ještě důležitější, bez obavy před velkou majetkovou újmou z dodatečných daňových předpisů za dlouhá léta nesprávného nebo žádného přiznávání, vyhovětí své státoobčanské povinnosti. Mezi důvody, které vedly k amnestii v r. 1927 a v r. 1939, je však přece jen rozdíl. V r. 1927 byla amnestie spojena s velkou daňovou reformou, která značně snížila daňové břemeno narostlé za války a po válce, chtěla napravití daňovou morálku, pokleslou za války. Nejnovější amnestie naproti tomu není spojena s daňovou reformou, nepokládám při tom za velkou da-



novou reformu zavedení srážkové důchodové daně z úroků. Myslíme-li ovšem na možnost sjednocení našeho berního práva s právem říšským, pak bude přece poslední amnestie v tomto bodě s amnestií z r. 1927 potud podobná, že daňové reformě předchází. V jiných bodech však rozdílů zůstávají. Tehdy byla doba konsolidujících se hospodářství po poruchách ve válce a po válce a daňové břemeno se snižovalo. Nynější amnestie naopak spadá do doby, kdy se rozpoutává požár války, kdy běží o to, aby se hospodářství pro válečné potřeby zorganizovalo a kdy není pomyšlení na dalekosáhlé snižování daní. Nová amnestie sleduje jiné zřetele národohospodářské, totiž aby zatajené kapitály mohly býti věnovány podnikání bez obavy, že finanční úřady budou pátrat po jejich původu, a aby thesaurované hotovosti se vrátily do peněžních ústavů. Důvodová zpráva sice očekávala jako nejcennější důsledek této amnestie zvýšení daňového výnosu v důsledku přiznávání dosud zatajovaných kapitál. příjmů, avšak i tento zřetel je nyní oslaben zavedením srážkové důchodové daně z úroků, což by se zajisté dalo provést i bez amnestie. Tak finanční efekt amnestie pro státní pokladnu zůstane celkem jednorázový, totiž z dodatků na berní rok 1939 a u daně z obratu na r. 1938. Tyto zřetele národohospodářské a na druhém místě i fiskální je třeba míti na mysli při vykládání a pro pochopení příslušných právních předpisů, kterými jsou cit. vl. nař. č. 192/1939, prováděcí výnos min. financí č. 98.377/39-III/8 ze dne 21. září 1939 a další pokyny k daňové amnestii, vydané ministerstvem financí dne 22. listopadu 1939 pod č. 147.370/39-III/8.

Vládní nařízení o daňové amnestii je samo o sobě velmi stručné, neboť se omezilo vlastně v jediném nedlouhém paragrafu (druhý praví jen, že toto nařízení nabývá účinnosti dnem vyhlášení [24 srpna] a že je provede ministr financí) na vytyčení základních rámcových zásad. Převeďme-li tyto zásady na názvosloví, které bylo dříve vysvětleno, můžeme říci, že tato amnestie je v š e o b e c n á, neboť se vztahuje na všechny daně a dávky, to jest na přímé daně s přírážkami, na daň z obratu, na nepřímé tedy spotřební daně, poplatky i cla. Dále je tato amnestie v podstatě amnestií ú p l n o u, neboť se vztahuje s výjimkou daní a dávek, připadajících na kalendářní rok 1938 jak na trest, tak na daňovou pohledávku. Konečně je tato amnestie amnestií p o d m í n ě n o u, neboť jí dosáhne jen ten, kdo splnil ve lhůtě stanovené, původně do 31. října a prodloužené vl. nař. ze dne 26. října 1939 č. 249 Sb. z. a n. do 15. prosince, předepsanou podmínku, kterou je amnestijní podání.



Je tedy tato daňová amnestie daleko širší, než prve uvedená amnestie spojená se splněním povinnosti nabídky a odvodu hodnot podle vl. nař. č. 156/1939, neboť co do osob jí mohou použití všichni poplatníci přímých daní a daně z obratu a co do předmětu se vztahuje na veškeré daně a veřejné dávky.

Pokud se týče osob, není těžko odpověděti na otázku, mohli daňové amnestie použití opravdu každý. Vládní nařízení říká, že jí mohou použití poplatníci přímých daní a daně z obratu. Toto vymezení je jistě dosti široké, aby z dobrodiní amnestie nikoho nevyklučovalo, neboť se myslím ani nedá konstruovati případ, kdy by někdo neměl v pořádku nějakou daň, dávku, poplatek, clo a nebyl poplatníkem daně z obratu a daní přímých. Není ovšem ani třeba, aby ten, kdo se o amnestii ucházel, byl vinníkem ve smyslu trestně právních ustanovení daňových předpisů, neboť ani z cit. vl. nař., ani z výnosů min. financí nelze nijak dovoditi, že by se amnestie vztahovala pouze na ty případy, které by normálně měly býti trestně projednány. Nemusí tedy uchazeč o amnestii nikterak dokazovat, že byl daňovým defraudantem. Jinak by tato snaha nebyla nijak nelogická, když v době amnestování je nepoctivý poplatník právně na tom lépe, než poplatník poctivý. Tato skutečnost je zřejmá z celé řady ustanovení, která jsou výhodná pro ty, kteří se v daňových věcech vůbec nepolepšili, nebo pro ty, kteří se polepšili alespoň opožděně, to jest až po 12. červenci, neboť hnulo-li se v nich svědomí a projeví-li účinnou lítost po tomto datu, kdy bylo vládní nařízení o amnestii usneseno a tiskem zveřejněno, (ve Sbírce teprve 24. srpna) tu se má jejich účinná lítost, třeba se amnestie nedovolávali, pokládati za amnestijní podání a budou jim prominuty jak trest, tak zatažené daně, připadající na dobu před r. 1938. Tak výslovně stanoví druhý prov. výnos ministerstva financí ze dne 22. listopadu 1939 č. 147.370/39-III/3. Jestliže se však v provinilém poplatníkovi hnulo svědomí předčasně a projevil-li účinnou lítost před 13. červencem, bude mu ve smyslu § 204 zák. o př. d. prominut trest, avšak zaplatit musí všechno. Co do toho, k čemu se projevem své účinné lítosti doznal, nemůže už dosáhnouti amnestie, ani nemůže svou účinnou lítost odvolati. Amnestie může použití jen co do toho co svou předčasně projevenou účinnou lítostí nedoznal. To je ustanovení jistě tvrdé, ale to už je bolest právních předpisů, které stanoví meze, lhůty, propadné dny, neboť nějak rozlišovat je potřeba.

Jak již bylo řečeno, nedá se dovodit, že k dosažení amnestie bylo třeba, aby jednání nebo opominutí poplatníkovy, pro něž chce



tento dosáhnouti daňové amnestie bylo trestné, je však třeba, aby příčiny, pro něž nebyly daně a dávky řádně vyměřeny byly skutkového rázu, neboť poplatník, který vždy řádně poskytl finančním úřadům všechny údaje, takže nemůže podati ani opravného ani dodatečného přiznání, ani oznámení kapitálu a při tom doznati nějaký hřích, nebude moci dosáhnouti prominutí daňové povinností, která nebyla konkretisována v daňový dluh proto, že úřad věc nesprávně právně posoudil. Úřady tedy budou moci vždy dodatečně vyměřiti daň v případech, kdy jim poplatník poskytl všecko, co jim podle platných předpisů poskytnouti měl, avšak ony věc přes to nesprávně právně posoudily a daň nevyměřily. Zde by mohla obzvláště vyniknouti tvrdost rozdílu mezi poplatníkem nepořádným, který je takto ve výhodě a pořádným, který je v nevýhodě. Zde zejména bude hodně záležeti na praxi, která může mnoho zmírniti. Praxe však bude, jak nařizují oba ministerské výnosy, velmi liberální.

Prováděcí výnosy ministerstva financí (č. 98.377/39-III/8 z 21. září 1939 a č. 147.370/39-III/8 z 22. listopadu 1939) obsahují, kromě ustanovení formálně právních bližší rozvedení hlavní závary této opravdu dalekosáhlé daňové amnestie, kterou můžeme stručně vyjádřiti větou: Jestliže poplatník přímých daní a daně z obrátu oznámí do 15. prosince příslušné berní správě zatajené obraty, výtěžky a příjmy, týkající se roku 1938, nebo kapitály, které neměly v r. 1938 výnosu, avšak byly nabyty před r. 1938 způsobem, při němž byl fiskus zkrácení o nějakou daň či dávku, a řekne, že a jak erár zkracoval, nemůže být již žádným způsobem potahován za zkrácení daní a dávek, jehož se dopustil v letech předešlých až do r. 1927. Rok 1927 je zde uveden zřejmě v souvislosti s amnestií podle čl. XII uv. zák. k zák. o př. daních, neboť daně připadající na dobu před r. 1927 jsou již amnestovány podle tohoto zák. ustanovení.

Případy, které prakticky mohou nastati jsou tak pestré a mnohotvárné, že snaha pokusiti se je vypočítati je už předem odsouzena k neúspěchu. Praxe ukáže, že jsou tak pestré jak je pestré samo lidské myšlení. Teprve tato amnestie, právě proto, že je vázána na podmínku, aby poplatník řekl, jak finanční erár zkracoval, ukáže tu nekonečnou řadu způsobů, které lidé dovedli vymyslet, aby s větším či menším úspěchem vykličkovali z tíživé povinnosti, kterou jim ukládají finanční zákony. A myslím, že



by to přes obrovskou práci skoro stálo za to, aby najevo vyšlé hříchy poplatníků byly soustavně zpracovány pro potřebu zákonodárcovu de lege ferenda, aby mohly býti vytvořeny předpisy, které by s větším úspěchem než dosavadní zaručily bezpečné a spravedlivé rozvržení daňového břemene.) Bylo by to velmi důležité také z toho důvodu, že lze s jistotou vysloviti názor, že nároky státního a veřejného hospodářství vůbec jako hospodářství solidaristického budou v budoucnosti vůči soukromému hospodářství stále stoupat, neboť úkoly státu stále rostou jak už je to v souladu s železnou vývojovou čarou, směřující k solidaristické národní pospolitosti. A nemožnost prováděti zatajování daní v té míře jak se to dalo dosud by byla také zárukou, že nebude těch tvrdých a nespravedlivých rozdílů mezi poctivými a nepoctivými poplatníky, které tak markantně osvětluje právě každá daňová amnestie, neboť by učinila amnestii alespoň v této formě zbytečnou.

Projdeme-li jen zběžně zákon o přímých daní, můžeme alespoň v hlavních rysech ukázati na případy, které mohou nastat.

Tak hned u daně důchodové je myslitelný případ, kdy poplatník s úspěchem předstíral, že nepodléhá daňové povinnosti podle § 1, že důchod nějaké osoby nepatří do důchodu domácnosti podle § 3, že něco není příjmem podle § 7 odst. 1, nýbrž přírůstek na majetku nastalý změnami a přesuny majetku podle § 7 odst. 2, že zatají nějaký příjem z pozemků, budov, podniků či samostatného zaměstnání, ze služebního poměru, z kapitálů nebo z jiných daní podléhajících pramenů. Nebo případ, kdy poplatník kryje položku neodčitatelnou položkou odčitatelnou podle § 15, na př. úroky ze soukromého dluhu krytého vkladem za účelem snížení daňové základny, nebo předstíral-li s úspěchem okolnosti pro dosažení srážky pro rodiny s vyššími břemeny podle § 20 nebo okolnosti, pomocí nichž se neprávem vyhnul přírážce podle § 19, nebo okolnosti pro dosažení slevy podle § 21.

U všeobecné výdělkové daně jsou myslitelné případy, kdy poplatník s úspěchem předstíral, že dani nepodléhá podle § 46, nebo předstíral důvody vynětí podle § 47 (na př. služ. poměr) nebo důvody osvobození, nebo jakkoli zkracoval výtěžek podle § 55, nebo okolnosti pro použití nižší daňové sazby podle § 57, nebo jednal proti ustanovení o místě předpisu daně, aby dosáhl nižších přírážek. Obdobné případy se pak mohou vyskytnouti i u ostatních daní výnosových s výjimkou snad daně pozemkové. A tak bychom mohli procházet ostatní berní zákony a přišli bychom na určité typické případy zatajování, avšak ani zdaleka bychom se nepři-



blížili všem možnostem, na které přišli jednotlivci, kteří hledali a našli cestu z nouze.

Proto prováděcí ministerské výnosy si všímají jen některých hlavních způsobů zkracování daní, a to tam, kde je potřeba bližší úpravy a vysvětlivek.

Tak na př. u podniků spočívalo zkracování daňové základny jistě velmi často v nesprávném uvádění hodnoty zásob, kteroužto formou zatajování daní se citovaný první prováděcí výnos ministerstva financí také blíže zabývá. Platí to stejně pro podniky, podléhající jak všeobecné tak zvláštní dani výdělkové. Tím, že je uvedena nižší, než skutečná hodnota zásob, je snížen zisk podniku a tím zkrácena základna výdělkové a případně i důchodové daně.

Tento případ zkracování daní může pak spočívat buď v z a t a j e n í z á s o b, to je úmyslné vynechání určitých zásob, které byly sice pojaty do inventury avšak nikoliv do přiznání, anebo nebyly ani pojaty do inventury a samozřejmě ani do přiznání, což je podle zákona o př. daních trestné, nebo v p o d c e ň o v á n í, což je úmyslné nižší ocenění hodnoty zásob než to žádá péče řádného kupce a zásada správného bilancování. Tento způsob sám o sobě trestný není, používá-li podnik stále téže metody. Jestliže však používá jiného způsobu na počátku a jiného na konci roku, přesouvá tím výtěžky podniku, což dovoleno není. Podceňování je u nás možné proto, že naše právo nezná přesných a obecně platných oceňovacích zásad. Cit. výnos ministerstva financí však nepřimo oceňovací zásady zavádí tím, že praví, že podnik, který zásoby v amnestii opraví, může tak učiniti nejvýše jejich pořizovací hodnotou, je-li však jejich cena nižší, tedy touto cenou nižší. Tím, že podnik podle této zásady opraví hodnotu svých zásob, vykáže skrytou rezervu, která byla v nesprávné hodnotě zásob utajena. Jako v jiných případech, dosáhne podnik i při tomto způsobu zatajování amnestie, jestliže ve lhůtě přizná sumu, kterou byla daňová základna výdělkové (případně i důchodové) daně takto zkrácena v r. 1938 ke zdanění na berní rok 1939. Rozdíl mezi původní hodnotou ke konci obchodního roku 1938 a hodnotou opravenou k tomuto datu je však rezerva, která byla nashromážděna ve většině případů za mnoho let. Tu výnos ministerstva financí, vycházející zřejmě z domněnky, že zkracování daní uváděním nesprávné hodnoty zásob trvalo deset let, a že tudíž rozdíl mezi hodnotou zásob k 31. XII. 1938 původně přiznanou a nyní opravenou je výsledkem zkracování po dobu desíti let, umožňuje podniku v zájmu usnadnění správního řízení podle § 335 odst. 3 zák. o př. daních z titulu svého vrchního dozorcího práva narov-

nání s finanční správou tak, že podnik navrhne, aby mu byla dodatečně zdaněna jen jedna desítina rozdílu mezi hodnotou zásob původně přiznanou a hodnotou nyní za účelem amnestie opravenou. Tímto návrhem se pokládá narovnání a uzavřené.

Nechce-li podnik použití tohoto narovnání, poněvadž se domnívá, že by byl takto poškozen, tu musí opravit jak hodnotu zásob k 31. XII. 1937 tak i k 31. XII. 1938 (1937/38). Jak již bylo řečeno, je rozdíl mezi stavem původně přiznaným skrytá reserva. Nyní tedy podnik zjistil v zásobách skrytou rezervu ke konci 1937 a ke konci 1938. A rozdíl těchto skrytých rezerv ke konci r. 1937 a ke konci 1938 je částka, o níž byla daňová základna za rok 1938 zkrácena, a která tudíž bude za účelem dosažení amnestie přiznána k dodatečnému zdanění na berní rok 1939. Naprosto nesprávný je názor, který byl v tisku zastáván, totiž, že se v tomto případě zdaní celý rozdíl mezi opravenými hodnotami k 31. XII. 1937 a 1938. Tedy nikoliv celý rozdíl, nýbrž rozdíl rozdílů se zdaní. A docela nehorázné je už tvrzení, že je sporné, není-li případný pasivní rozdíl, neboť i to je možné, jestliže byl podnik ke konci r. 1938 vyprodán, dokonce odčitatelný. To je čirý nesmysl, neboť v takovém případě se už reserva vyčerpala a byla zdaněna ve vyšším zisku, který zde musel vzniknouti při větším rozdílu mezi cenami účtovanými při inventuře a dosaženými při prodeji.

Výnos ministerstva financí nařizuje finanční správě, aby se v případě, kdy podnik nepoužije narovnání o zásobách, přesvědčila přísnou revisí o správnosti výpočtu. Již z tohoto důvodu je takřka jisté, že většina podniků použila způsobu prvního, totiž narovnání desetinou. Usnadnily tím práci sobě i finanční správě.

Nové ocenění je ovšem možné, jak výnos výslovně stanoví, jen u zásob, to jest předmětů, které podnik za účelem zisku vyrábí, které zpracuje nebo jimiž obchoduje. Za zásoby však je třeba též uznati, jak praví další pokyny ministerstva financí, u stavitelů nedokončené a nevyúčtované stavby. Není dovoleno u předmětů trvale v podniku užívaných (na př. budov, strojů a podobně) a to zřejmě z toho důvodu, aby nemohlo býti amnestie použito k nové stabilisaci, která byla svého času umožněna zákonem o stabilizačních bilancích. Jinak možnost daně prostého zvýšení hodnoty zásob hodně stabilisaci připomíná, ovšem jen svou daňovou úpravou, nikoliv hospodářskými příčinami, které u stabilisace tkvěly v změněné hodnotě měny. Jako u stabilisace, je reserva z opravené hodnoty zásob vytvořené pokládána za zdaněnou (ovšem desítina zdaněna skutečně) avšak na rozdíl od rezervy stabilisační,



je použití této nové rezervy, vzniklé vykázaním rezervy dosud skryté v zásobách, volné.

Hned v dalším, to je v 5. odstavci prov. výnosu ministerstva financí se pamatuje na případy zatajení výtěžků buď tím způsobem, že vůbec nebyly pojaty do účetní uzávěrky, anebo že v účetní uzávěrce byly vyúčtovány jako dluh, ačkoliv šlo o složku vlastního kapitálu, to je o pravou rezervu. Tím se umožňuje podnikům, aby mohly bez újmy vykázat i ostatní své skryté rezervy, které buď dosud účtovaly v položce věřitelé, úroky, či jiných pasivních položkách nebo i takové, které dosud byly vedeny jako rezervy mimobilanční. Sem spadají i případy t. zv. speciálních rezerv, pro něž bylo dosaženo odčitelnosti předstíráním nepravdivých skutečností a které svou podstatou jsou tudíž součástí vlastního jmění podniku, tedy rezervami pravými. K amnestování postačí přiznal-li podnik dodatečně ke zdanění na r. 1939 výnos takové rezervy, nebo neměl-li jej v r. 1938, tedy oznámil-li pouze její existenci. Tyto dosud skryté fondy se pak povedou v evidenci jako zdaněné. Podnik je nemusí přeúčtovat do jiné bilanční položky, nýbrž může zůstat při dosavadním způsobu účtování. Stejně se naloží se zmíněnými již tajnými fondy mimobilančními, které ovšem podnik musí dodatečně vyúčtovat. Výhodou pro podnik je, že nová úprava účetní uzávěrky, podobně jako při opravě hodnoty zásob nemusí býti provedena její reasumací za r. 1938, nýbrž stačí stane-li se tak v bilanci ke konci r. 1939.

Nejširšímu okruhu poplatníků ovšem prospějí ustanovení zatajovaných kapitálů a příjmů z nich. Případy, o nichž mluví ministerské výnosy je možno rozdělití takto: Buď jde o kapitál, který byl nabyt z řádně zdaněných obrátů, výtěžků, příjmů, dědictví, darů a pod., anebo byl nabyt z obrátů příjmů, výtěžků, darů, dědictví zatajených a tudíž nezdaněných.

V prvé m p ř í p a d ě, to jest jde-li o kapitál, jehož nabytí bylo zdaněno, jsou opět v zásadě tři možnosti:

1. Poplatník měl v kalendářním roce 1938 z takového kapitálu příjmy, které pak ve lhůtě přízná k dodatečnému zdanění na berní rok 1939 a tím je mu prominuta daň na roky předchozí i trest.

2. Poplatník z takového kapitálu neměl vůbec žádných příjmů (měl je jako hotovost doma, půjčil je bezúročně, akcie nenesly trvale žádnou dividendu). Zde poplatník nic nezatajil, nic nemusel přiznávat a proto uvádění takových kapitálů v amnestijním podání je zbytečné.

3. Poplatník měl z takového kapitálu příjmy jen před r. 1938 a v r. 1939 nikoliv. Zde stačí, když oznámil, že kapitál má a že

příjem z něho v r. 1937 a letech předešlých nepřiznával. Poplatník takový je účasten amnestie, aniž by mu byly předsány dotázky, neboť tyto se mohou týkati jen r. 1938 a nikoliv let dřívějších.

V druhém případě, to jest jde-li o kapitál, jehož nabytí nebylo zdaněno, tu jsou myslitelné případy celkem obdobné jako v prvním případě s tím rozdílem, že se zde daňová amnestie vztahuje také na ostatní daně a dávky, zkrácené při nabytí kapitálu jestliže skutečnost povinnost k zkrácené dani či dávce zakládající, nastala před r. 1938. Zde má ovšem amnestie význam i pro ty poplatníky, kteří k přímým daním nic nezatajovali, ať už proto, že jejich kapitály neposkytovaly žádného výnosu, nebo proto, že vzhledem ke svému důchodu, který nedosahoval existenčního minima nebo proto, že daň byla vyřešena srážkou podle § 30 a kap. výnos nepřevyšoval 1000 K (před r. 1938 500 K) a přiznání tudíž nebylo třeba podávati. Amnestie jest dosaženo v těchto případech tak, že poplatník oznámil berní správě dotyčný kapitál a dovolává se amnestie zároveň sdělil, že při nabytí kapitálu byla některá daň či dávka zkrácena, na př. daň darovací. Na dary či dědictví jiného než kapitálového jmění podle § 12 zák. o př. daní (to je na př. na šperky, obrazy, nemovitosti) nelze toto dobrodiní, jak výslovně praví druhý výnos min. financí č. 117.370/39-III/8 z 22. listopadu, vztahovati.

Zbývá se ještě zmíniti o těch poplatnících, kteří podle § 328 zák. o př. daních neměli v lichém kalendářním roce, to jest 1937 zdanitelný důchod ani výtěžek vyšší než 15.000 K, a u nichž tudíž daň vyměřená na sudý berní rok, t. j. 1938 platila nenařikatelně i na příští lichý berní rok, t. j. 1939 bez podání přiznání. I tito poplatníci mohou dosáhnouti amnestie tím, že oznámili obraty, příjmy a výtěžky roku 1938 (tedy nikoliv r. 1937, i zde je provedena zásada amnestie důsledně) k dodatečnému zdanění na b. r. 1939, při čemž ovšem dotázky se vzhledem k ust. § 328 předepíšou jen tehdy, přesáhne-li úhrn poplatníkových zdanitelných příjmů a výtěžků 15.000 K. Samozřejmě, že amnestie se dosáhne i tam, kde k dodatkům na b. r. 1939 nedojde.

Ve všech případech musel však poplatník, který chce dosáhnouti daňové amnestie podle vl. nař. 192/1939 splniti předsanou podmínku, již je buď

a) opravné přiznání k přímým daním na berní rok 1939 a u daně přepychové a daně z obratu za r. 1938;

b) dodatečné přiznání k těmto daním, jestliže poplatník přiznání vůbec nepodal;



c) pouhé oznámení kapitálového jmění k evidenci, jestliže z něho poplatník neměl v r. 1938 žádného zdanitelného příjmu, a nemůže-li tudíž podat opravné nebo dodatečné přiznání, avšak kapitál byl nabyt způsobem, jímž byl stát zkrácen o nějakou daň.

Forma amnestijního podání není předepsána, jen pro dodatečné přiznání je nařízeno, že se muselo státi na předepsaném tiskopise. Pokyny min. financí stanoví, že podatelny berních správ jsou povinny přijímat všechna amnestijní podání, třeba by je pokládaly za zbytečná.

Amnestijní podání bylo třeba podle 2. odstavce prov. výnosu min. financí podati u té berní správy, u které bylo nebo mělo býti podáno přiznání k dotyčným daním na b. r. 1939, u daně z obratu za r. 1938. Řídí se tedy příslušnost u amnestie obecnými předpisy o příslušnosti vyjádřenými u př. d. v par. 249 zák. o př. d. U poplatníků, kteří se na území Protektorátu přistěhovali, rozlišují další pokyny min. financí k daň. amnestii (cit. druhý výnos min. fin.), zda se přistěhovali před koncem r. 1938 či později. V prvním případě se mohli amnestie účastniti. V druhém případě pro ně amnestie nepřichází v úvahu, leč by v dřívějších letech měli bydliště na území Protektorátu. Přes to je však nařízeno, že i v těchto případech musí býti amnestijní podání přijato.

Splnil-li poplatník předepsané podmínky, o nichž se zajisté nedá říci, že jsou obtížné, tu dosáhl daňové amnestie s tím účinkem, že podle odst. 13 prov. výnosu nesmí býti skutečností v amnestijním podání uvedených použito ani k předepsání dodatků za r. 1937 a roky předchozí ani k zavedení trestního řízení, a to jak co do přímých daní a daně z obratu, tak i co do ostatních veřejných dávek, jako na př. daní, poplatků a cel. Dodatky se smějí vyměřiti jen v případech, kde povinnost k dani nastala po 31. XII. 1937.

Tyto účinky působí nejen vůči tomu, kdo podání učinil, nýbrž i proti osobám třetím jak praví odst. 15 prov. výnosu. Nelze tedy údajů v amnestijním podání učiněných použiti proti osobám třetím ani v oboru přímých daní a daně z obratu a přepychové, ani v oboru jiných veřejných dávek.

Z dikce odst. 13 min. výnosu, že údajů obsažených v amnestijním podání nesmí býti použito k předepsání dodatků ani k zavedení trestního řízení by plynulo, že a contrario údajů, dosažených jinak, by bylo lze použiti, zejména na př. údajů opatřených revisí. Ovšem nelze použiti údajů jakkoliv dosažených, pro něž do 24. srpna, to je do dne vyhlášení cit. vl. nařízení, nebylo zavedeno trestní řízení. Toto je mezníkem, neboť trestní řízení zavedená po



23. srpnu musejí býti odvolána a strana o tom neprodleně vyrozuměna (2. výnos). Teprve nesplní-li strana do konce amnestijní lhůty podmínky stanovené pro dosažení amnestie, musí býti po uplynutí amnestijní lhůty trestní řízení znovu zahájeno.

Amnestie podle odst. 16 1. výnosu platí jen co do údajů uvedených v amnestijním podání. Co do toho, co strana v podání nepřiznala, může být zavedeno trestní řízení i předepsány dodatky, ovšem teprve po uplynutí amnestijní lhůty, neboť strana mohla původně podané amnestijní podání do konce lhůty libovolně doplniti.

Ministerstvo financí nařídilo podřízeným úřadům, aby celá praxe s prováděním amnestie spojená byla liberální a blahovolná. Zračí se to v celé řadě předpisů v obou prováděcích výnosech jako na př. v tom, že úřady mají upustiti od šetření, kdy a z jakých příjmů vznikly kapitály, které při amnestii vyšly najevo a jaké příjmy v minulých letech neslo. Jakákoliv zkrácení jsou amnestována jen když se poplatník o nich v amnestijním podání, třebaš bez udání cifer zmínil. Strany nemají býti vyšetřovány co do pohnutek amnestie a nemají býti zbytečně předvolávány. Není nutno, aby poplatníci uváděli čísla vkladních knížek a ústavy, kde mají kapitály uloženy, při předpisování dodatků má býti opuštěno od provádění vytýkacího řízení a vysvětlivky od stran žádány jen k odstranění křiklavých nesrovnalostí. A dokonce poplatník, který opravil příjem z podniku a opominul opravit obrat, nemá býti trestně stíhán co do daně z obratu, nýbrž má býti vyzván k opravě i obratové daně.

Důležité je také ustanovení 2. prov. výnosu, že při opravě příznání lze od dodatečně přiznaných příjmů a výtěžků odečísti odčitatelné položky, které souvisí s tímto příjmem či výtěžkem.

Ministerstvo financí připomnělo ve svém druhém výnose také co nejdůtklivěji povinnost mlčelivosti všech úředníků a členů daňových komisí též co do obsahu amnestijních podání, takže poplatníci mohou býti také v tomto směru ubezpečeni, že jejich z p o v ě ě d' z ů s t a n e t a j e m s t v í m z p o v ě ě d n í m a ž e s e n e s t a n e t a j e m s t v í m v e ř e j n ý m.

Praktická cena všech cit. předpisů o daňové amnestii není omezena jak by se snad na první pohled zdálo na dobu do 15. prosince, do kdy bylo lze činiti amnestijní podání, poněvadž tyto předpisy budou míti svůj pravý význam teprve v době, kdy bude zjišťováno, zdali ta či ona zkrácená dávka je amnestována nebo ne. Je pravděpodobné, že to bude trvat dost dlouho, zejména v oboru poplatků a že se vynoří celá řada sporných případů, které však budou řešeny v duchu amnestijních předpisů, tedy blahovlně.