

odevzdáním věci (změnou detence), nýbrž teprve úplným zaplacením kupní ceny. Jde-li o věc movitou, která je pojištěna proti škodě, zaniká pojistný poměr při zcizení již změnou detence a nikoli teprve převodem vlastnického práva (zaplacením kupní ceny).

Lze tedy říci, že pojistná smlouva zaniká vyloučením zcizené movitosti z úchovy zcizitelovy, ať změna vlastnictví nastala dříve či později. Vyloučením zcizené věci z úchovy zcizitelovy zaniká pojistný poměr ipso facto a ipsa lege, t. j. ihned a bez výpovědi (automaticky). Přes to, že pojistný poměr zanikl, náleží však pojistiteli podle výslovného ustanovení zákona (§ 67. věta druhá) premie až do konce pojistného období, v němž se o zcizení dověděl.

(Dokončení příště.)

## Zdanění mimořádných odměn.

Dr. Lad. Vašíček.

O otázce zdanění mimořádných odměn (darů) bylo častokráté pojednáváno. Přes to však tato otázka, jak ukazuje praxe a četná judikatura nejvyššího správního soudu, není stále ještě jasná. Pokusíme se proto v dalším podívatí se na problém zdanění mimořádných odměn blíže a vyskytující se rozpory objasnit a vysvětliti.

Zákon o přímých daních stanoví v § 7, odst. 1, že dani podrobeným důchodem jsou veškeré příjmy, jichž fysická osoba v určitém, pro zdanění rozhodném období (zpravidla kalendářním roku) dosáhla. Stojí tedy zákon na stanovisku, že důchodem jsou veškeré příjmy bez ohledu na pramen, z něhož příjem plyne, a bez ohledu na to, zda příjem plyne v penězích či naturáliích. Při tom ovšem nezáleží na tom, zda se příjem opakuje či zda je jednorázový. Z této zásady jsou však v dalším odstavci (2) tohoto ustanovení *vyňaty* příjmy, které spočívají v přírůstku majetku, vzniklém přesuny majetkovými jako odprodejem majetkových částí, věnem, výbavou, dědictvím a pod. Do této skupiny patří dle výslovného znění zákona také mimořádné dary a podobná bezúplatná věnování. Na toto ustanovení odvolávají se daňové subjekty, chtějící dosáhnouti nezdanění mimořádných odměn. Máme-li řešiti otázku, za jakých podmínek, resp. jaké náležitosti má míti odměna, aby byla posuzována jako nezdanitelný příjem, dlužno si ujasnit právní podstatu odměn.

Především musí jíti o *dar*. To znamená, že příjemci byla poskytnuta dárce majetková hodnota bez dání protihodnoty, na kterou neměl příjemce právního nároku. Jde tedy o právní jednání bezúplatné, na které se vztahují předpisy občanského zákona o darování (§§ 938—943). Při tom není rozhodnou okolností, zda darování bylo již předem slíbeno, takže skutečná výplata byla provedena na základě slibu, z kteréhožto titulu by příjemce měl na její výplatu právní, žalovatelný nárok, či zda darování bylo poskytnuto bez předchozího slibu. Příjemce totiž neměl vlastně nároku na slíbení daru, a proto skutečnost slibu nemůže na povaze tohoto právního jednání ničeho změnit a právní jednání zůstává darováním, i když splnění příslibu se může dosáhnouti žalobou. Rozhodným pouze je, že na poskytnutí této hodnoty neměl vůbec právního nároku. Výplata odměny představuje v tomto případě jen realizaci předchozího slibu. Měl-li však příjemce na výplatu právní, i když ne žalovatelný nárok, nejde o darování. Takový případ může nastati při t. zv. obligatio naturalis. Závazek z karet je takovou obligací naturální, proto jeho splněním zbavujeme se dluhu,



třebas nežalovatelného. Placení však nemůžeme požadovati zpět. Takový příjem podléhá dani důchodové.

Rovněž není darem částka vyplacená za práci, jež byla předsevzata a vykonána k dožádání zaměstnavatele za souhlasného předpokladu odměnění. I když výslovně zaměstnavatel neslibil odměnu za dožádanou práci, přece tato odměna podléhá dani, poněvadž občanský zákon i bez výslovného příslibení dává zaměstnanci na její výplatu právní nárok. Nebyla-li odměna slíbena v určité výši, má zaměstnanec nárok na výplatu přiměřené odměny (§§ 1.151 a 1.152 obč. zák.).

K tomu, aby určitý příjem nepodléhal dani důchodové, nestačí pouhá okolnost, že jej lze považovati za dar, nýbrž musí to býti *dar mimořádný*. Dlužno tedy požadovati jako další znak příjmu, který z tohoto titulu nepodléhá dani důchodové, totiž mimořádnost. Proto také prováděcí nařízení k § 7, odst. 2 a 3 zák. o př. d. klade důraz na mimořádnost a ojedinelé poskytnutí daru. Výraz ojedinelé však neznamená, že jde o odměnu jen jednou poskytnutou.

Mimořádným je dar, který byl příjemci poskytnut z důvodů nějakých mimořádných poměrů, jako něco s čím nemohl tento počítati ani jako se svým pravděpodobným příjmem na rozdíl od řádných darů, poskytovaných při určitých pravidelně se opakujících příležitostech jako o narozeninách, jubileích, vánocích a t. d. Jsou to příjmy, kterých se s jistou pravidelností dostává příjemci i bez právního nároku, avšak způsobem, že za obyčejných poměrů může s výplatou jako se svým příjmem počítati. Takové dary, nazveme je řádnými, dani důchodové podléhají.

Otázka zdanitelnosti mimořádných darů se nejvíce vyskytuje při služebním poměru a v souvislosti s ním. Proto třeba zabývati se těmito odměnami podrobněji.

Poskytnutí mimořádných darů zaměstnavatelem zaměstnanci stává se zpravidla buď za vykonání mimořádné práce nebo za okolností mimořádných. Zda jde o takový dar či nikoliv, je skutkovou okolností, kterou musí příjemce prokázati. To znamená, že chce-li příjemce takové odměny uplatniti nárok na její nezdanitelnost, musí (je povinen na výzvu) vyměřovacímu úřadu (daňové komisi) uvést a prokázati, za jaké práce resp. za jakých okolností odměnu obdržel, jakož i odůvodniti, proč ji pokládá za mimořádnou. Tím má umožniti vyměřovacímu úřadu přezkoušení povahy poskytnuté odměny. Za mimořádné práce nebude možno uznati práce, které spadají do okruhu normálních služebních povinností zaměstnancových. O takových pracích nebude lze říci, že jde o práce mimořádné, poněvadž jsou to obyčejné služební výkony, ke kterým byl zaměstnanec zjednan a placen, a proto nelze v nich spatřovati nic mimořádného. Mimořádnosti není ovšem na újmu opakování mimořádné odměny, která byla vyplacena za mimořádné práce neb za mimořádných okolností, které se zcela náhodně opakovaly.

Mimořádnou okolností může býti na př. záchrana cenného statku v podniku, v němž vypukl požár, nebo včasný a vhodný zákrok zaměstnancův, takže byla odvrácena hrozící finanční zkáza podniku a pod. Nebude však mimořádným darem odměna za provedení bilančních prací a sestavení bilance, poněvadž nejde o mimořádnou práci neb okolnost, nýbrž o práci sice zvýšenou, avšak koncem každého roku se pravidelně v podniku opakující (Boh. F 9.121/38). Rovněž čestné dary při pensionování nelze pokládati za mimořádné dary, poněvadž pensionování není mimořádnou okolností, neboť pravidelně vyplývá ze služebního poměru uplynutím určité služební doby (Boh. F 9.011/38).

Nestačí tedy k posouzení odměny jako dani nepodrobeného příjmu, aby příjemce daru pouze tvrdil, že dar je mimořádnou odměnou, aniž by uvedl a prokázal, že skutečně nastaly mimořádné poměry, za nichž mu byla poskytnuta. Na druhé straně je však vyměřovací úřad povinen zabývati se přednesenými skutkovými okolnostmi a neuznává-li je za mimořádné, je povinen ve svém roz-



hodnutí odůvodniti, proč určitou činnost resp. okolnost nepokládá za mimořádnou, nýbrž za obyčejnou. (Boh. F 7.284/34).

Novela k zákonu o přímých daních z roku 1936 zavedla nezdanitelnost mimořádných darů, poskytnutých zaměstnavateli zaměstnancům pouze do určité výše (§ 7, odst. 3). Přesahují-li totiž dary neb bezúplatná věnování celkem částku 20.000 K, pak podléhá dani část odměny, převyšující tuto výši. Do celkové výše nutno započísti všechny mimořádné odměny vyplacené zaměstnanci třeba z různých titulů, takže rozhodným bude jejich souhrn. Je však otázkou, zda do celkové výše má být započtena i odměna, kterou obdržel zaměstnanec od jiného svého zaměstnavatele. V tom zákon nedělá rozdílu a jelikož předmětem zdanění je celkový důchod, pokládáme za oprávněný názor, že je dlužno sčítati veškeré mimořádné odměny bez zřetele na to, zda byly odměny vyplaceny jedním či několika zaměstnavateli. Takové případy mohou nastati buď, že během daňového období změnil zaměstnanec zaměstnavatelů několik a ode všech obdržel mimořádné odměny, nebo že během období je současně zaměstnancem více zaměstnavatelů a od těchto obdržel mimořádné odměny.

Přes tuto výši poskytnuté dary bude lze podrobiti zdanění jen ty mimořádné dary neb podobná bezúplatná věnování, které obdržel zaměstnanec od zaměstnavatele ve spojitosti se služebním poměrem. Je proto pro tyto případy rozhodným služební poměr a poskytnutí odměny ve spojitosti s ním. Jsou totiž myslitelné případy, že zaměstnavatel učiní zaměstnanci mimořádný dar bez ohledu na služební poměr. Na př. zaměstnanec zachrání svým odvážným činem příslušníka rodiny zaměstnavatelovy před utopením a obdrží za to odměnu. Tato odměna na niž zaměstnanec neměl právního nároku, byla poskytnuta z titulu mimořádné okolnosti, ale bez ohledu na služební poměr. Nebude proto podléhati dani důchodové, ať byla vyplacena v jakékoliv výši.

Je zajímavé podívat se, jak je tomu s odpočitatelností těchto odměn u zaměstnavatele (podnikatele) při vyměření daně výdělkové. Byla-li mimořádná odměna vyplacena ve spojitosti se služebním poměrem bude u podnikatele představovati režijní položku, kterou bude nutno jako jiný provozní výdaj (platy a mzdy) odečísti od výtěžku podniku. Nebyla-li však mimořádná odměna vyplacena v souvislosti se služebním poměrem, nebude ji lze uznati za odpočitatelnou položku při zdanění daní výdělkovou, poněvadž nesouvisí s provozem podniku. Dlužno ji posuzovati za soukromý výdaj, který podle § 17 č. 4 nebude odpočitatelným ani u daně důchodové podnikatele (zaměstnavatele).

Sluší podotknouti, že zákon v § 7, odst. 2 vyslovil výjimku ze všeobecné zásady v odst. 1 téhož ustanovení vytýčenou, podle něhož podléhá dani důchodové veškerý příjem. Poněvadž jde o výjimku ze všeobecné zásady, bude nutno vykládati toto ustanovení (odst. 2) rigorosně a subsumovati pod ně jen takové případy, které pod ně nesporně patří.

Konečně musíme si uvědomiti, že mimořádná odměna, poskytnutá zaměstnavatelem zaměstnanci podléhá dani darovací, poněvadž se na ni nevztahuje osvobození dle § 32 č. 4 cís. nař. č. 278/1915. Dle tohoto ustanovení jsou od daně darovací osvobozena »obvyklá odměnná poskytnutí zaměstnavatele zaměstnanci dochází-li k nim se zřetelem na stávající služební poměr a jsou-li tvořena penězi neb jinými movitostmi.« Neuznává-li se při vyměření daně důchodové dar zaměstnavatele zaměstnanci za mimořádný, pak nedochází ke zdanění daní darovací. Naopak byl-li dar uznán při vyměření daně důchodové u zaměstnance za mimořádný, odpadá sice zdanění daní důchodovou, avšak zdaní se daní darovací. Ovšem dani důchodové v tomto případě nepodléhá pouze částka do 20.000 K, převyšující částka však dani podléhá a dále celá částka podléhá dani darovací. Ministerstvo financí dalo svým výnosem ze dne 22. října 1938 č. 141.568/37-V/14a zmocnění berním správám, aby takové případy byly řešeny dohodou s poplatníkem.