

ZMĚNA BERNÍHO ROKU.

V poslední době se vyskytují v odborném tisku rozpravy o účelnosti zdaňovacího období (berního roku), zavedeného nynějším zákonem o přímých daních č. 76 z r. 1927 a ohlas jejich nacházíme i ve sněmovně při projednávání novely tohoto zákona.

Úprava zdaňovacího období je starý problém, o kterém bylo mnoho diskutováno v dobách platnosti předchůdce nynějšího daňového zákona, starého zákona o daních osobních z r. 1896, č. 220 ř. z., a který nyní znenadání ožil. Příčina, že starý problém se znovu objevuje, je ve stížnostech proti nynější úpravě, podle níž se daň vyměří až po uplynutí roku, jehož hospodářský výsledek se jí postihuje, takže poplatník nemůže, neznaje ji, zařaditi ji při roční závěrce svého hospodaření mezi své výdaje, což mu znemožňuje zjistiti hospodářský výsledek roku, na druhé straně ani berní úřad nemůže zaúčtovat předpis v roce, jehož se týká, a uzavřiti za rok daňový účet. Před daňovou reformou, provedenou v r. 1927, byla daň předepisována již v tom roce, pro nějž byl předpis určen, což bylo umožněno právě jinou konstrukcí zdaňovacího období. Je tedy nasnadě domněnka, že změnou teoretické konstrukce odstraní se jednoduše závady, nyní vyvstalé.

Nelze však přehlédnouti, že teoretická konstrukce berního roku má mnohem širší dosah, než aby z ní vyplývaly pouze ty důsledky, jež máme nyní na zřeteli, a že je tudíž třeba prozkoumati teoretický problém v celé jeho šíři, aby příznivé důsledky provedené změny nebyly pak mnohonásobně převáženy jejími nevýhodami. Je vhodné také připomenouti na tomto místě, že spor o zdaňovací období je příkladem pro skutečnost, mnohdy neuznávanou, že práce praktického právníka je konec konců závislá na poučkách teorie (teoretické vědy), byť i kruhy praktiků často nerady toho uznávaly, nemajíce chuti kromě znalostí praktických zatěžovati se ještě studiem teorie. Na tom nic nemění, že zákonodárce často neužívá konstrukcí, utvořených teorií, nýbrž tvoří si pro své účely konstrukce sám, neboť i tu musí pracovati s vědeckými pojmy, vytvořenými teorií, takže o správnosti jeho konstrukcí rozhoduje zase teorie. Teoretickou vědou, příslušnou v našem případě, o tvoření konstrukce zdaňovacího období, je finanční věda (finanční teorie). Problém, v jakém období zachytiti důchod, resp. výnos zdaňovacím aktem, jest sice především problémem daňové techniky (tudíž problémem praktickým), jehož řešení jest závislé na možnosti finanční administrativy, postihnouti důchody daní; předpokládá však předchozí rozřešení národohospodářského problému, co jest důchod, jenž má býti předmětem postižení. Problém zdaňovacího období souvisí těsně s problémem, jakým způsobem zjistiti důchod, resp. výnos (zachytíme-li důchod po uplynutí roku, v němž se tvořil, můžeme jej zjistiti výpočtem, zachytíme-li jej již v roce vzniku, musíme jej zjistiti odhadem). Proto zde míníme řešením problému daňového období řešení obou otázek. Technický postulát výstižného postihnoutí důchodu daní má jako technické postuláty vůbec povahu derivativní, nesamostatnou (Engliš, Nár. hospodářství, str. 607), to značí, že daňová technika nemůže dáti odpověď na otázku, proč se snaží výstižně postihnouti důchod daní. Odpověď musí ponechati jiné vědě, totiž vědě finanční, která stanoví pro to tak zv. daňové zásady (Engliš, Finanční věda, str. 110).

Otázka, jak upravit časově období zdaňovací,

vzniká proto, že nelze pravidelně postihnouti důchod daní ihned při jeho vzniku. Tam, kde finanční správa může sledovati tvoření důchodu krok za krokem, je každá úvaha o časové souvislosti mezi důchodem a daní zbytečná, praví Robert Meyer ve své knize „Das Zeitverhältniss zwischen der Steuer und dem Einkommen und seinen Teilen“, kterou již roku 1901 věnoval této otázce. Tak je tomu tam, kde se daň vybírá srážkou, při přímém zdanění však, kde nelze daň vybrati zároveň s utvořením důchodu, je třeba hledati měřítko, podle nichž by se určilo období, na něž by se daň vyměřila. Tato období bývají stanovena podle různosti zvolených měřítek (jimiž jsou zásady finanční politiky) různé; může to býti kalendářní rok, hospodářský rok, průměr několika let a pod. V zásadě lze rozeznávati dva směry: buď je základem zdanění výsledek předešlých let, nebo přímo výsledek roku běžného, který ovšem nutno pouze odhadnouti. Nejdůležitější rozdíl obou směrů je, že zdanění podle výsledků let minulých zaviňuje opožděné vyměření daně, zdanění podle (pravděpodobného) výsledku roku běžného umožňuje současnost vyměření daně s utvořením důchodu resp. výnosu.

Význam současnosti neb opoždění vyměření daně není však v tom, zda umožňuje lépe či hůře sčítovacímu úřadu neb poplatníkovi závěrku účtu. Nesmíme problém finančně-politický zaměňovati s problémem účetně-technickým. Tento druhý, jak vidíme níže, se dá a musí řešit úplně samostatně a na jiném podkladě. Význam finančně-politického problému je v tom, že jedině současností vyměření daně s utvořením důchodu je možno vystihnouti únosnost poplatníkovu a uložit mu daň tím procentem příjmu, jež měl zákon v úmyslu. Je-li mu uložena daň až v roce následujícím, zastihne ho pravidelně již v jiných poměrech příjmových a odčerpá tudíž poměrně jinou část jeho příjmu, než by odčerpala táž daň z příjmu roku předcházejícího. Poněvadž příjmy všech poplatníků se nemění v témže poměru, postihne daň, až v následujícím roce uložená, každého poplatníka jiným procentem a porušuje tudíž tento způsob zásadu daňové spravedlnosti. Tato závada napravuje se v našem zákoně o přímých daních i v cizozemských zákonech, opírajících se o tento způsob zdanění, zavedením prozatímních splátek již v roce, jehož příjem se bere za základ daně. Zůstává zde ovšem ta vada, že většinu poplatníků nelze přinutiti k placení prozatímních splátek a výši těchto splátek nelze určovati podle skutečného důchodu předmětného roku, ježto nelze očekávati, že by většina poplatníků si ji správně vypočetla. Má-li se zdanit skutečný důchod, je třeba vždy zdaňovati důchod předchozího roku, ježto před jeho uplynutím není jeho výše známa a také vyměření daně vyžádá si určité doby. Uvedené závady však dávají příčinu k úvahám, zda není přece výhodnější upustiti od zdanění skutečného důchodu dosaženého minulého roku a vzíti za základ důchod předmětného roku, třebaže je ho nutno jen odhadnouti, jen aby bylo dosaženo požadavku totožnosti roku hospodářského a berního.

Nežli však přikročíme k porovnání a zhodnocení obou metod, musíme prozkoumati, jaký vliv má na tuto otázku

národohospodářský pojem důchodu.

Různé konstrukce tohoto pojmu, vyskytující se ve vědě národohospodářské, mají totiž ten důsledek, že se ve finanční vědě problém, jak zachytiti důchod přímým zdaněním, štěpí obdobně ve více řešení. Můžeme rozeznávati

přes dosti značnou odchylnost názorů dva hlavní směry: 1. teorii pramenovou, 2. teorii přírůstků ryziho jmění (Reinvermögenszugänge).

Teorie pramenová vychází z názoru, že důchodem je úhrn výnosů trvalých pramenů příjmů, které v určitém období jsou k dispozici určitému subjektu ke hrazení osobních potřeb jeho neb jeho rodiny. Tato formulace definice, v četných obměnách se vyskytující, pochází od Fuistinga (Grundzüge der Steuerlehre). Definice obsahuje dva rozhodující znaky: a) výnos trvalých pramenů, b) určení ke hrazení osobních potřeb. První znak této definice odvozuje se z učení klasické školy národohospodářské, jmenovitě Smitha, který definuje důchod jako produkt půdy a práce, avšak též historická škola i její dissidenti setrvávají dlouho při této konstrukci, jak možno seznati z definice Wagnerovy, který považuje důchod za periodický, pravidelně se opakující čistý výnos výdělečného pramene. Druhý znak definice je převzat z učení Schmollerova, který považuje za důchod prostředky, jež jednotlivec může pro sebe a pro svou rodinu k hrazení svých potřeb vydati, aniž by zmenšil své jmění. Legislativní konstrukce, opírající se o pramenovou teorii, se vyznačují tím, že kladou důkaz na zjištění existence důchodových pramenů. Nejcharakterističtější z nich byla konstrukce pruská z r. 1891, avšak již pruský zákon z r. 1851 byl částečně konstruován podle této teorie.*)

Teorie přírůstku ryziho jmění neopírá se o žádný z obou základních znaků teorie pramenové. Za základ má Schantzovu definici důchodu, jakožto přírůstek čistého jmění určitého časového období incl. požitků a plnění, pocházejících od třetích osob (Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanzarchiv XIII, str. 23). Důchodem jsou všechny výnosy a požitky, plnění třetích osob, dary, dědictví, odkazy, výhry, příjmy z pojištění, náhodné příjmy všeho druhu včetně zvětšení hodnoty majetkových předmětů po odečtení úroků z dluhů a majetkových ztrát. Tato konstrukce předpokládá ovšem přesné odlišení pojmu důchodu od pojmu přírůstku jmění, který je pojmem širším, což se provádí tak, že při posuzování přírůstku jmění v určitém období se zjišťuje jen rozdíl jmění na počátku a konci období, aniž se dbá toho, jak vznikl, kdežto při zjišťování důchodu se berou v úvahu na jedné straně jen přírůstky jmění shora vyjmenované, na druhé straně jen úroky z dluhů, majetkové ztráty a zmenšení majetku. Tato teorie je s určitými modifikacemi (omezeními) základem německého říšského zákona o dani důchodové a základem našich ustanovení o dani důchodové v zákoně o přímých daních. Prováděcí nařízení k § 7 odst. 1. zákona o přímých daních pokouší se modifikovati v odst. 2. pojem důchodu i ve smyslu nauky Schmollerovy.

Tyto obě uvedené „teorie“, jak vyplynuly z historického vývoje, nelze pokládati za národohospodářské teorie ve vlastním slova smyslu, jež by se snažily o konstrukci pojmu důchodu, nýbrž jde o finančně-politické konstrukce, jež jsou konglomeracemi různých národohospodářských názorů doby svého vzniku a mají jen sloužiti zákonodárci k podchycení základu zdanění. Důchod můžeme definovati pramenem nebo účelem: podle toho můžeme lišiti teorie o něm. Vidíme však, že „teorie pramenová“ jej definuje i pramenem, i účelem. Naopak zase jsme viděli, že zákonodárci modifikovaná teorie přírůstků ryziho jmění byla zabarvena i znaky teorie pramenové. Jediný ostrý rozdíl mezi oběma směry je ten, že t. zv. teorie pramenová, resp. zákonodárné konstrukce, o ni se opírající, vážou zdanitelnost důchodu, resp. výtěžku na existenci pramene

*) Viz Fuisting, Die preussischen direkten Steuern.

příjmu v určitém období, kdežto druhý směr, ať již se přikloňuje k účelové či pramenové definici důchodu, stanoví jako podmínku zdanitelnosti důchodu pouze existenci tohoto důchodu bez ohledu na to, zda v době pro zdanění rozhodné existoval také pramen čili nic.

Problém úpravy zdaňovacího období rozvrhuje se nyní ve čtyři řešení: možno vzíti za základ zdanění důchod roku předchozího neb běžného, a to zjištěný buď podle „teorie pramenové“ neb podle „teorie přírůstků ryziho jmění“.

Nevýhody zdaňování důchodu běžného roku.

O výhodách zdaňování důchodu běžného roku bylo psáno již výše. Pokusme se nastíniti nyní jeho nevýhody, a to nejprve u soustavy, založené na teorii pramenové, na níž byl založen jak známo, zákon č. 220 z r. 1896.

Zdaňován byl příjem z pramenů, které zde byly počátkem roku, a to pravidlem ve výši příjmu, který byl dosažen z dotčeného pramene v roce minulém. Námitky, které byly shora uváděny proti zdanění příjmu roku předcházejícího, platí zde stejně, neboť i zde daň, změnily-li se v předmětném roce poplatníkovy příjmy proti roku předchozímu, postihne jeho skutečný důchod jiným procentem, než zákon zamýšlel (ježto procento je vypočteno z výše důchodu roku minulého). Než další potíže je ve zdaňování důchodu v roce jeho vzniku a zániku (Besteuerung der Anfangsstücke und der Endstücke des Einkommens).*) Vznikl-li pramen během roku, byl zdaněn příjem očekávaný, t. j. příjem skutečně docílený po část roku, kdy příjem trval, přepočítal se na celý rok a tento výpočtem stanovený fiktivní důchod se stal základem zdanění. Při tom mohl nastati případ, že poplatník byl nucen zdaniti více, nežli skutečně jeho příjem činil. Takový případ nastal, když se jeden pramen příjmu ztenčil, aby se opatřil druhý pramen. Na př. poplatník vybral část vkladu a postavil za něj dům; zdaněn byl příjem z obou pramenů: celkový příjem z vkladu a na rok přepočtený příjem z domu.

Opačně zase, zanikl-li pramen příjmu během roku, nebyl vůbec základem zdanění. Tím působil se státu značný neodůvodněný úbytek příjmů a pro nepoctivé poplatníky bylo tu lákadlo, aby přesunovali své zisky tvořením tajných rezerv do posledního roku, kde je mohli daněprostě vylikvidovati, čímž ovšem porušovali spravedlivé rozvrstvení daňového břemene v neprospěch poplatníků poctivých.

V teorii bylo velmi sporné, co jest považovati za pramen příjmu, zda na př. jednotlivý statek nebo veškerou držbu pozemkovou téhož poplatníka, a byla vytvořena složitá konstrukce důchodových částí.***) Spory tyto vyvstávaly zejména při změně pramene příjmu. Bylo nutno vytvořiti paesumpci, že podstatná změna pramene rovná se vzniku nového pramene a četná judikatura řešila otázku, co jest rozuměti „podstatnou“ změnou (na př. Budw. 2908, 4389, 8366 a j.).

Velká obtíž by nastala, kdyby se mělo vybírání daně důchodové srážkou, jež jest jednou z nejcennějších administrativních novot daňové reformy, přizpůsobiti pramenové teorii, zejména i tu by vznikly obtíže při počátku a konci zdanění a též při vyměřování daně činžovní by nastalo značné zatížení agendy,

*) Viz Valníček, Reforma přímých daní, Sb. přednášek Čes. spol. nár. hosp. 1922/23, V., str. 13.

**) Meyer, 1. c. str. 152 sb.

ježto by bylo třeba povolovati odpisy daně z objektů, jež se uprázdnily, když ji daň z nich byla vyměřena z pravděpodobného výtěžku za celý rok. Obdobné odpisy by bylo ovšem třeba povolovati též z ostatních daní. Žádné z uvedených nevýhod u nynější soustavy zdanění, zavedené zákonem č. 76 z r. 1927 není.

Nutno též vzíti v úvahu, že potíže spojené s použitím pramenové teorie byly mírněny za působnosti zákona o daních osobních z r. 1896 tím, že daň výdělková nebyla vyměřována podle skutečného výsledku předchozího roku, nýbrž podle průměrného výtěžku.

Z uvedeného je zřejmé, že zdanění důchodu běžného roku touto soustavou má řadu nevýhod, proti nimž stojí jediná výhoda, spočívající v reflexu této zdaňovací metody na účtování daní, kteréžto výhody, jak uvidíme níže, lze dosáhnouti ve velké míře úpravou účtovací techniky.

Nyní bylo by uvážiti důsledky soustavy zdanění důchodů běžného roku, neopírajícího se o pramenovou teorii. O tomto způsobu bylo uvažováno již při projednávání zákona o daních osobních v r. 1896, a ač nedošlo k jeho uskutečnění, nesl zákon některé stopy.*)

Podstata soustavy je v tom, že se zdaní skutečně dosažený důchod vždy jako základ daně roku následujícího, tedy důchod prvního roku provozu v roce druhém a důchod posledního roku po zániku důchodu.

Rozdíl mezi touto soustavou zdanění a soustavou, která je provedena v nyní platném zákoně o přímých daních, spočívá vlastně jen ve splatnosti daně. Podle nynější soustavy je daň splatná podle § 270 zák. o př. d. ve čtvrtletních splátkách předem podle minulého roku a převyšuje-li platební rozkaz, který obdrží v příštím roce, úhrn splátek, je splatný rozdíl ve 30 dnech od doručení platebního rozkazu. Provozuje-li tedy někdo výdělečné zaměstnání v r. 1936, obdrží platební rozkaz na daň vyměřenou z výtěžku roku 1936 až v roce 1937, část daně byla splatna již ve splátkách v r. 1936, zbytek bude splatný ve zmíněné lhůtě v r. 1937. Byl-li by zdaňován výtěžek běžného roku ve výši výtěžku, dosaženého v roce minulém, obdržel by tentýž poplatník opět v r. 1937 platební rozkaz, znějící na tutéž částku; jediný rozdíl by byl v tom, že by zněl „na rok 1937“, kdežto nyní zní „za rok 1936“, a že daň by byla splatna až v r. 1937.

Tak pozbývá v praxi významu námitka, se kterou by mohli přijíti teoretické, že by nebyl při novém způsobu zdanění zdaněn první rok existence důchodu. Byl by totiž postižen v následujícím roce, stejně jako je tomu při soustavě nynější a dokonce v tomto případě by nebyl ani rozdíl ve splatnosti daně, poněvadž pravidlem není pro nový rok stanovena povinnost čtvrtletních splátek předem. Byla by ovšem pravidelně daň prvního zdaňovacího období zjištěna jen podle výsledku části roku a v případech, v nichž se vyměřuje daň za obchodní období, nikoliv za kalendářní rok (v praxi hlavně u podniků společností veřejně účtujících), vyskytovaly by se případy, kdy by byla zjištěna podle výsledku období, přesahujícího dobu jednoho roku. Byly by to případy, kdy první účetní závěrka zahrnuje delší období než jeden rok, což přichází u podniků právnických osob, jež nemohou často sestaviti závěrku v prvním roce provozu, nemohouce pro nedostatek času vyhověti formálním předpisům, normujícím vznik společností. Tu by se pak základem prvního zdaňovacího období stal výsledek, ev. i několika let provozu. Leč i zde není

*) Meyer, l. c. str. 14.

v praxi rozdílu co do vyměření daně proti nynějšímu stavu, poněvadž i teď se vydává v takovém případě platební rozkaz, zahrnující tolik let, kolik jich první obchodní období obsahovalo. Nelze ovšem popřít, že v uvedených případech zdanění počátku provozu pozbývá zjišťování zdaňovacího nákladu podle předchozího období významu měřítka, podle kterého je možno souditi na výsledek roku běžného a na únosnost poplatníkovu v tomto roce, čehož se blíže dotkneme dále při rozvedení hlavní námitky proti této soustavě. Zásada, že se má zdaniti skutečný důchod předešlého roku, nepřipouští možnosti stanovit základ daně v uvedených případech přepočtem na rok, jak se dělo podle platnosti zákona č. 220 ř. z. z r. 1896 (na př. poplatník měl první rok důchod po tři měsíce; základem daně pro druhý rok byl tedy čtyřnásobek důchodu prvního roku).

Zmíněná zásada má též důsledek, že z důchodu posledního roku existence příjmu nutno vyměřiti daň na rok následující, kdy již nejsou zde objektivní, resp. ani subjektivní podmínky daňové povinnosti.

Veřejnost by stěží chápala, kdyby se vyměřovala daň poplatníkům, kteří by již v předmětném roce příjem neměli, event. ani nebyli již na živu. Tato obtíž by se ovšem dala odstraniti tím, že by se daň naposledy vyměřila ihned po zániku příjmu, nikoliv až po uplynutí roku a neoznačovala se jako daň za rok následující, nýbrž jiným vhodným názvem, na př. daň závěrečná, likvidační atp.

U důchodové daně srážkové působil by rozbíraný způsob zdanění obtíže v případech, kde dochází k vyměření daně. Dostí složitou soustavu daně důchodové, vybírané srážkou, můžeme totiž rozdělit na dvě hlavní skupiny případů: nepřesahuje-li služební příjem poplatníkův 23.556 Kč ročně a jiný jeho důchod 500 Kč ročně, je kryta jeho daňová povinnost srážkou provedenou zaměstnavatelem a nedojde k vyměření daně, nežádá-li poplatník, přesahuje-li služební důchod uvedenou hranici, jest sražená daň pouze předem zaplacenou splátkou na daň, která se vyměří v řádném vyměřovacím řízení.

Za výhodu rozebírané soustavy zdanění se považuje, že by odstranila povinnost platiti zatímni splátky na daň již v roce předcházejícím jejímu vyměření, jak bylo již výše naznačeno; daň vyměřila by se v běžném roce, tudíž bylo by ji možno i spláceti již v běžném roce. Důsledně by tedy i srážky daně bylo účtovat na daň běžného roku. Tu nenastala by změna proti dnešnímu stavu. Avšak v případech, kde sražené částky daně by byly splátkou na daň vyměřenou, by nastala nesnáze spočívající v tom, že by daň byla vyměřena podle výše důchodu roku minulého, takže by při různé výši důchodu roku minulého a běžného byly sražené splátky příliš veliké neb malé. Musila by se tedy výše srážek řídit výší důchodu roku minulého, což by pro nesnadnou evidenci bylo přílišným zatížením zaměstnavatele, který by v mnohých případech ani nebyl schopen zjistiti, jaký měl důchod zaměstnanec v roce minulém.

Tuto nesnáze by nebylo ani možné zmenšiti omezením snížení daně podle důchodu roku minulého jen na ty případy, kde dojde k vyměření daně. Nejde zde o pouhou námitku ex theoria, že by vznikly dva způsoby účtování sražené daně, t. j. jiný pro případy právě uvedené a jiný pro případy, kde k vyměření daně nedojde, kterážto námitka by ovšem sama o sobě byla neplodná, nýbrž o takovou složitost soustavy, která by znamenala znemožnění jejího soužití v praxi. Budiž zde uvedeno několik příkladů.

a), Nejprve nutno si uvědomiti, že stejné obtíže s případy, kde dochází podle ustanovení zákona k vyměření daně, by sdílely případy, kde poplatník žádá o vyměření daně sám. O to byla by nesnáze větší, že by nebylo lze vůbec

předvidati, že poplatník se rozhodne žádati o vyměření a tudíž by nebylo možno účtovat sraženou daň v roce minulém na rok následující.

b) Již samo označování, která daň je srážena za běžný rok a která na příští, by znamenalo zatížení pro zaměstnavatele i pro úřady, úřadující sraženou daň (berní správy a zemské finanční úřady), které by se stupňovalo jistě tím, že při zvýšení požitků nad 23.553 Kč během roku by bylo nutné daň, dosud jedním způsobem sráženu, převést do daňových srážek, provedených druhým způsobem.

c) Převod od jednoho způsobu srážky k druhému, nastalý při zvýšení služebních požitků, měl by za následek, že by buď jeden rok vypadl ze zdanění nebo by byl postižen dvakrát. Měl-li by na př. zaměstnanec v r. 1937 služební plat shora uvedenou mez, srážela by se mu daň na r. 1937; zvýšil-li by se mu v r. 1938 nad tuto mez, byla by mu daň srážena na rok následující, t. j. 1939. Na rok 1938 by daň nebyla srážena, ani vyměřena. Opačně, přesahoval-li by plat v r. 1937 23.556 Kč, byla by daň srážena na rok 1938, poklesl-li by pak v tomto roce, byla by opět srážena na r. 1938.

Je tedy zřejmé, že soustava vybírání daně srážkou by byla změnou zdaňovacího období ohrožena.

Hlavní a nejzávažnější námitkou proti soustavě právě rozbírané jest, že stanovení výše daně podle roku předcházejícího paralyzuje zcela výhodu, které se má dosáhnouti totožností roku hospodářského a berního (viz výše strana 147). Daň postihne poplatníka v jiných příjmových poměrech tak, jako kdyby byla uložena v roce následujícím. Měl-li by poplatník na př. v roce 1937 příjem Kč 100.000 a v roce 1938 byl by jeho podnik postižen ztrátou, vyměřila by se mu daň na rok 1938 ze základu Kč 100.000. U soustavy ukládání nyní platné je zásadě individuální únosnosti učiněno zadost aspoň potud, že se vyžadují prozatímní splátky již v roce, v němž dotčeného příjmu poplatník dosahuje. O selhávání instituce prozatímních splátek v praxi bylo mluveno již shora, ale přes její nedostatky jest ji považovati za přednost platné soustavy proti soustavě ukládání daně za běžný rok podle výsledku roku minulého, za jehož platnosti by opatrný poplatník musel kromě placení běžné daně tvořiti zálohy na daň příštího roku pro případ, že by se jeho hospodářské poměry tak zhoršily, že by se daň stala neúnosnou. Nelze tedy nalézt na soustavě zdanění, o níž právě uvažujeme, žádné výhody proti soustavě nyní platné, kromě jediné výše uvedené výhody větší jednoduchosti účetně-technického provádění, avšak na druhé straně nalezli jsme řadu nevýhod. Zejména vidíme, že odpadnutí provisorických splátek jest jen zdánlivě výhodou. K těmto přistupují ještě obtíže přechodu od jednoho způsobu zdaňování k druhému, které nutno pokládati za nepřekonatelné.

Obtíže se změnou zdaňovací soustavy.

Každá změna zdaňovací soustavy přináší s sebou obtíže, jak bylo viděti při provedení daňové reformy v r. 1927, kdy rok 1926 vypadl ze zdanění, přesněji řečeno: jeho výsledek nestal se základem zdanění, čehož bylo leckde využito k daněproště likvidaci utajených zisků. Kdyby měla nyní nastati změna zdaňovací soustavy, jež by byla v podstatě návratem k stavu před reformou z roku 1927, byla by situace ještě obtížnější, ježto by v opaku k situaci v r. 1927 musel býti poslední rok platnosti dosavadní soustavy býti dvakráte základem zdanění.

Poplatníci by museli v prvním roce nového způsobu zdanění obdržeti dva platební rozkazy. Na př. zavedlo-li by se zdanění běžného roku v r. 1937, musel

by poplatník dostati v tomto roce poslední platební rozkaz podle nynější soustavy, t. j. za rok 1936 a první podle nové, t. j. na rok 1937, kterýž by ovšem zněl na týž základ (výsledek roku 1936). Tato okolnost znamenala by u velké části poplatníků zdvojnásobení daňového břemene v přechodném roce. Předpis za minulý rok má sice býti uhrazen aspoň z větší části prozatímními splátkami v roce minulém, ale jak již řečeno, mnoho poplatníků těchto splátek neplatí a v některých případech nejsou ani zavedeny (přechodná přírážka k dani důchodové). Tímto způsobem zvětšily by se zase daňové nedoplatky, jejichž likvidace je jedním z nejvážnějších problémů, k jejichž řešení finanční správa nyní přistupuje.

Zpracování dvojnásobného počtu předpisů a jich vybrání, resp. vymožení zatížilo by též v přechodném roce značnou měrou berní úřady. Toto zatížení zvýšilo by se ještě tím, že ke každému z obou předpisů by bylo třeba vypočítati zvláště přírážky, poněvadž jejich výše jest často každý rok jiná.

Důsledkem vydání dvou platebních rozkazů by bylo, že by poplatníci, kteří by byli zatíženi přechodem od jedné soustavy ke druhé, zaplatili o jeden předpis více, nežli by odpovídalo době, po kterou měli zdanitelný příjem. Tento důsledek vyplyne nám jasně, uvědomíme-li si, že příjem postihne se při obou soustavách vždy až po uplynutí předmětného roku, tudíž, ať nastane přechod či ne, obdrží po uplynutí každého roku jeden platební rozkaz, postihující výsledek tohoto roku. V roce přechodu však obdrží poplatník dva platební rozkazy. K odstranění této vady, která již na prvý pohled tak odporuje konstrukci výnosových daní i daně důchodové, že by nutně musela být napravena, vedou dvě cesty: buď vypustiti první rok nové soustavy (resp. poslední staré) ze zdanění, nebo nezdaniti příjem posledního roku. O závadnosti nezdanění základu posledního roku bylo mluveno již výše (str. 149); zde jen podotýkám, že by se při této konstrukci zdanění opakovala historie zdanění výsledků roku 1926 u každého poplatníka při zániku jeho daňové povinnosti.

Pokud se týká vypuštění prvního roku nové soustavy neb posledního staré soustavy ze zdanění, nemohl by se stát k této eventualitě za dnešní příjmové krise odhodlati, poněvadž by přišel o příjem z jednoho ročního předpisu. Vypustil-li by se poslední rok podle dosavadního způsobu zdanění, měli by poplatníci k dobru splátky, které předem zaplatili, poněvadž by proti nim nestála žádná povinnost, a ti, kteří ničeho nezaplatili, nemohli by býti za tento rok vůbec donuceni platiti daň. Kdyby došlo k vypuštění prvního roku podle nové soustavy, nemohla by býti ani stanovena povinnost platiti prozatímní splátky a příjem tohoto roku by zůstal vůbec nezdaněn.

Při dani vybírané srážkou, která by se podle nové soustavy srážela na účet příštího roku, bylo by nutné v roce předcházejícím zavedení nové soustavy provést dvojnásobnou srážku, jednou na rok běžný, naposled podle platné soustavy, po druhé jako zálohu na daň příštího roku. Tato úprava byla by ještě nepochopitelná jak zaměstnancům, tak zaměstnavatelům, a již proto by docházelo při provádění k četným chybám, nemluvě o tíživosti její vůbec.

Z toho, co bylo uvedeno, je viděti, že opuštění dnešní konstrukce daňového období, jak bylo provedeno reformou z r. 1927, by bylo krokem zpět jak po stránce daňové spravedlnosti, tak co do jednoduchosti daňové soustavy a tudíž i daňové administrativy, ať bychom se již chtěli přikloniti ke kterémukoliv z dvou in abstracto možných způsobů zdanění běžného daňového období (roku).

Závěrem je třeba zmíniti se podrobněji o příčinách, proč se starý problém stal znovu aktuálním. Výše bylo již podotknuto, že to byly účetně technické potíže, vyskytnuvší se při nynějším způsobu zdanění, které pozůstávají v tom, že úhrada objevuje se ve formě prozatímních splátek na daňovém účtě poplatníkově o rok dříve než povinnost, která se zanáší až po vydání předpisu, což je možné nejdříve až v roce následujícím po splatnosti splátek. Účet není možno tudíž koncem roku uzavřít, čímž vzniká diskrepance s účetnictvím poplatníků. Účet není však možno uzavřít ani v období dvou let, jak by se na první pohled zdálo, poněvadž v druhém roce se opět na něm objevují na straně úhrady provisorní splátky, proti nimž není v tomto roce příslušné povinnosti.

V Rakousku zavedli v tomto směru účtování prozatímní povinnosti na účtě poplatníkově, čímž dosáhli, že je možné utvořit koncem roku zůstatek účtu, který vykazuje stav účtu ke dni uzávěrky, byť i se tento stav později vydáním konečných předpisů změnil. Tento způsob účtování znamená ovšem dvojnásobnou práci berních úřadů i berních správ při realizaci předpisů; nejprve musí vydati a zaúčtovat předpisy prozatímní (určené podle posledního předpisu skutečného), pak předepsati neb odepsati rozdíly mezi těmito předpisy a předpisy konečnými. Účet se stává ovšem touto složitostí nepřehledným. V Rakousku mohla se státní správa k tomuto složitějšímu způsobu účtování odhodlati, poněvadž je personálem poměrně lépe vybavena než naše finanční správa, inflací byla zbavena břemena nedoplatků a není zatížena složitým způsobem přírážkovým.

U nás snaží se ministerstvo financí odstraniti pramen stížností do účtování daní tím, že zavádí alespoň t. zv. pomocné vyznačování prozatímní povinnosti, aby aspoň pro poplatníka dosáhlo těch výhod, jaké má způsob rakouský. Touto úpravou umožňuje se totiž, aby ve výpisech daňových účtů i v berních knihách se porovnála předepsaná i provisorní povinnost s úhrnem úhrady, takže se dosáhne jednotného zůstatku účtu za každý rok, čímž se daňový účet uvede v soulad se soustavou účetnictví soukromého. Nová úprava účtu podmíněna je změnou zákona o přímých daních, navrhovanou v novele právě projednávané, aby prozatímní povinnost se během roku neměnila. Dosud totiž se změnila během roku, došel-li poplatníkovi nový předpis; v podstatě by ovšem vyznačování prozatímní povinnosti bylo možné i za nynějšího stavu zákona, ale účet by se stal příliš složitý, jeho vedení by vyžadovalo značně více práce než nyní a způsobilo by příliš velké zatížení úřednictva u berních úřadů.

Úprava účtu záleží v tom, že se přidává jediný sloupec k vyznačování zatímní povinnosti. Vyznačením součtu zatímní povinnosti u všech daní umožňuje účtu (na př. vyhotovování upomínek, vykazování nedoplatku k účelům exekuterukoli dni. Vedením nového sloupce nevznikne nepřekonatelné zatížení účtování, poněvadž tato práce musela býti i nyní vykonávána při t. zv. rozvrhu účtu (na př. vyhotovování upomínek, vykazování nedoplatku k účelům exekuce, vyhotovení výpisu z konta a pod.).

Z provedených změn je zřejmé, že účetní závady dosavadní zdaňovací soustavy je možné odstraniti úpravu účetně-technickou, že tedy není třeba uvažovati o změně soustavy zdaňovací, kteroužto cestou, jak bylo viděti z hořejších úvah, nebylo by možné dospěti k náhradě nynější soustavy, stejně hodnotné s hlediska finančně politického.

F. Pospíšil.