Nynější ministerský předseda poslanec R. Beran v jednom ze svých projevů v poslední době správně vytkl, že největší problém, před kterým stojíme, je naše veřejné finanční hospodářství, které musíme přebudovati na zcela nových základech. Daňová politika má být spravedlivější. Třeba, aby byly daňově postiženy všechny důchodové prameny a zatíženy všechny složky obyvatelstva. Daňový systém má být zjednodušen a upraven tak, aby nebylo podlamováno soukromé podnikání, nýbrž aby byl umožněn jeho zdravý vývoj. Z toho je patrný nejlepší úmysl, aby v daňové politice byly nastoupeny nové a spravedlivější cesty. A v těchto směrech bude jistě snaha vlády podporována obecným souhlasem.

PROF. JUDR. VILÉM FUNK.
rektor Karlovy university.

ROZDĚLENÍ PŘÍMÝCH DANÍ V DAŇOVÉ SOUSTAVĚ ČESKO-SLOVENSKA.

Čl. I. uváděcích ustanovení k zákonu o přímých daních č. 76 Sb. z. a n. z r. 1927 rozděluje přímé daně do dvou skupin:

1. na daň důchodovou,
2. na daně výnosové, a to: všeobecnou daň výdělkovou, zvláštní daň výdělkovou, daň pozemkovou, daň domovní, daň rentovou, daň z vyššího služného a daň z tantiem.

Pokud jde o pozdější přímé daně, upravené mimo rámec zákona o přímých daních, bylo by branný příspěvek jako zvláštní přirážku k dani důchodové přiřaditi do skupiny prvé. Mimořádná daň z dividend jako daň z výnosu kapitálu doplňuje daň rentovou a jest ji vřaditi do skupiny druhé. Do této druhé skupiny bylo by zařaditi i bývalou mimořádnou daň ze zisků, jakožto přirážku k oběma daním výdělkovým. Určité potíže působil bývalý příspěvek na obranu státu, který — pokud tvořil přirážku k dani důchodové — bylo by řaditi do skupiny prvé, pokud však byly mu podrobeny osoby právnické, čítajíc v to i výdělečné podniky spolků, bylo by jej řaditi do skupiny druhé. Mechanickému vřadění příspěvku na obranu státu do prvé či druhé skupiny bránila právě dvojí, ba trojí povaha tohoto příspěvku.

Předběžně můžeme říci, že mimořádná daň z dividend porušuje logickou výstavbu naší soustavy přímých daní, vybudovanou na spojení daně důchodové a jednotlivých daní výnosových. Skutečnost ta nám jasněji vysvitne, uvážíme-li, že při konstruktivním skloubení daně důchodové a řady daní výnosových v česko-slovenské soustavě přímých daní platí zásada, že týž výnos má být postižen toliko jednou daní výnosovou, nikoliv několika výnosovými daněmi. V důsledku této zásady nepodléhají rentové dani dividendy, protože jsou výnosem podnikajícího kapitálu, který už byl zdaněn zvláštní daní výdělkovou. Toliko dividendy z cizozemských akcií, které jsou placeny z výnosu, nepostiženého v Česko-Slovensku, výdělkovou daní, podléhají naší dani rentové.[1]) Rentová daň v naší daňové soustavě ne-

[1]) Srovn. Engliš: Finanční věda, str. 157.

provedla tedy úplného zdanění všech výnosů movitých kapitálů. Takové úplné zdanění nebylo ani možno[2]) při existenci jiných výnosových daní, nemělo-li dojít ke dvojímu zdanění téhož výnosu. Proto bylo nutno, aby zákon o přímých daních omezil předmět daně rentové jen na ony výnosy, které jinak nejsou v tuzemsku již přímo postiženy jinou výnosovou daní (§ 172, odst. 1 zák. o př. d.). Dividendy z akcií, vyplácené jako součást výnosu podniku podrobeného zvláštní dani výdělkové, jsou výnosem, který byl již postižen výnosovou daní, totiž zvláštní daní výdělkovou (odst. 5 prov. nař. k § 172 zák. o př. d) a nemohou proto již být podrobeny jiné dani výnosové, tedy dani rentové, jestliže by neměla být porušena základní konstrukce, na které byl vybudován zákon o přímých daních. Bylo ovšem možno konstruovati daň rentovou jako úplnou daň z veškerého výnosu kapitálu a podrobiti jí veškeré výnosy movitých kapitálů bez výjimky, jak to má na mysli na příklad Röpke,[3]) ale pak by bývalo nutno výnos podniku, pokud z něho dividendy mají být vypláceny, osvoboditi od zvláštní daně výdělkové.

Že si zákonodárce byl vědom této vady v konstrukci mimořádné daně z dividend, je patrno jednak z jejího názvu („mimořádná" daň z dividend), jednak i z důvodové zprávy. Skutečností zůstává, že zákon ze dne 29. listopadu 1936, č. 16 Sb. z. a n., který tuto daň zavedl, nebyl co do trvání své účinnosti časově omezen a při zkušenostech s jinými mimořádnými daněmi (na př. daň z obratu jako zjev mimořádné nouze veřejných financí) lze spíše mít za to, že tato daň zůstane na dlouhou dobu článkem naší daňové soustavy.

Znění citovaného článku I. uváděcích ustanovení k zákonu o přímých daních se tedy jeví jako promítnutí finančně-vědeckého rozdělení přímých daní v daň subjektivní (důchodovou) a objektivní (výnosové) do positivního práva finančního. Kombinace obou těchto skupin jeví se již Wagnerovi[4]) jako jeden z prvých důsledků národohospodářských zásad daňových[5]) a má sloužiti k přesnému zachycení národohospodářského výnosu a důchodu. Soustava přímých daní rozpadá se pak Wagnerovi na zdanění subjektivní a objektivní podle toho, zda se hospodářský výsledek výdělečné činnosti vztahuje k osobě jako subjektu právnímu nebo hospodářskému, nebo zda se váže na objekt, který je pramenem výdělečného výnosu. V prvém případě jde o daně důchodové, v druhém o daně výnosové.[6])

Česko-slovenský zákon o přímých daních převzal dosavadní smíšenou soustavu přímých daní, která se jeví jako spojení řady výnosových daní s daní důchodovou. Daň důchodová má však v naší daňové soustavě jiné postavení, než měla v dřívější rakouské soustavě daňové. Kdežto zákon o daních osobních č. 220 ř. z. z r. 1896

---

[2]) Viz F u n k: Naše berní právo, díl II., str. 353.

[3]) Finanzwissenschaft, str. 108.

[4]) Finanzwissenschaft, II., 434 a násl., srovn. též V y b r a l, Německé teorie státního hospodářství, str. 519.

[5]) Daňové zásady národohospodářské požadují především volbu vhodného daňového pramene, kterým může být důchod (nebo výnos), kapitál produkční a jmění spotřební, dále pak volbu vhodných druhů daní se zřetelem na účinky zdanění.

[6]) W a g n e r: Finanzwissenschaft, II., str. 162 až 164, 420 a násl., 429, zejména pak 436 a násl., srovn. Vybral: Německá teorie státního hospodářství, str. 520.

zavedl daň důchodovou (tehdy daň z příjmu) jako daň doplňující soustavu daňovou, spočívající v podstatně na řadě daní výnosových, zdůraznil česko-slovenský zákon o daních přímých převažující postavení daně důchodové. Daň důchodová se stala daní hlavní, vedle níž stojí řada daní výnosových. Zákonodárce tím jen uznal ten význam daně důchodové, který tato daň stejně již před tím měla. Kdežto v roce 1919 činil výnos (platba) daně z příjmu Kč 226 mil. 489.251.94, t. j. 29.81% z celkového výnosu přímých daní Kč 759 mil. 908.282.96, změnil se tento poměr v roce 1926 na 66.59%, t. j. daň důchodová (t. j. tehdejší daň z příjmu, spolu s ostatními daněmi, které byly shrnuty v potomní daň důchodovou: daň majetková a státní daň důchodová, přirážka na Slovensku a Podk. Rusi) vynesla podle státního závěrečného účtu (platba) Kč 1.661,176.779.27 z úhrnného výnosu přímých daní Kč 2.494,602.991.85.

Výnosové daně zachycují jednotlivé druhy výtěžku odděleně a navazují na jednotlivé objekty daňové, postihujíce tedy jednotlivé skupiny výnosů, kdežto daň důchodová — konstruovaná jako generální daň subjektivní — vychází z úhrnného důchodu jednotlivcova, vystihujíc celou jeho daňovou způsobilost.[7])

Kodifikace přímých daní v zákoně č. 76 Sb. z. a n. z r. 1927 nezavedla u nás novou soustavu daňovou, nýbrž navázala na soustavu již platnou. Byla ovšem provedena strukturální změna, pokud jde o přiřadění daně důchodové k daním výnosovým. Na platné dosud soustavě bylo setrváno proto, že se zdála autorům logická, že podle jejich názoru odpovídala naší konstrukci hospodářské a hlavně proto, že se vžila a osvědčila.[8])

Ze slov důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona o přímých daních tisk. číslo 706 posl. sněm. z roku 1926, vykládající podstatu berní reformy, lze vycítiti silný vliv Engliš̊v, za jehož živé spoluúčasti a z valné části i spoluautorství (Engliš byl tehdy ministrem financí) byl vypracován vládní návrh zákona o přímých daních tak, jak byl v roce 1926 předložen poslanecké sněmovně. Výklad důvodové zprávy, zejména v úvodu, se shoduje věcně, ba místy i slovně s výkladem, který Engliš podává o rozdělení přímých daní na daň důchodovou a na daně výnosové ve své „Finanční vědě".[9])

Daně výnosové a daň důchodová.

Citovaná důvodová zpráva nejprve uvádí, že daňová soustava v platném řádě individualistickém musí odpovídati hospodářské konstrukci individualistického hospodářství národního, které se rozestupuje na dvě velké skupiny hospodářství, a to na jedné straně ve skupinu hospodářství spotřebních (domácností), jejichž podkladem je individuální důchod, a na druhé straně ve skupinu hospodářství výdělečných (podniků) s jejich výnosem. Výnosy podniků se přenášejí do domácností jako důchody. Souhrn důchodů všech domácností se rovná souhrnu výnosu všech podniků. Souhrn výnosů všech podniků

[7]) Viz důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákona o přímých daních, tisk č. 706 posl. sněm. z r. 1926, str. 201 a 203.

[8]) Viz Englišovu předmluvu k oficielnímu komentáři zákona o přímých daních z roku 1927, str. 9.

[9]) Str. 113 a násl.

tvoří výnos národní práce, základ obživy národa. Oběma skupinám hospodářství odpovídají také obě skupiny přímých daní: daně výnosové na straně jedné a daň důchodová s novými přímými daněmi ukládanými z důchodu na straně druhé.

Platné naše právo přímých daní zná tedy jistou duplicitu zdanění, která vede k tomu, že určitý výnos, vzniklý v podniku, je tam zdaněn výnosovou daní, a mimo to, jakmile vplynul do hospodářství spotřebního (domácností), ještě daní důchodovou.[10])

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o přímých daních se vrací k tomuto zjevu a reaguje na případnou námitku, že je zde dvojí zdanění téhož základu a že by stačilo k úplnému postihu téhož substrátu daní, aby část výnosu národní práce byla odčerpána pro úhradové účely veřejných svazků buď jenom daněmi výnosovými anebo jenom daní důchodovou. Vyvrací tuto námitku konstatováním, že k plnému zdanění výnosu národní práce i národního důchodu je nutno spojiti daně výnosové, navazující na výnosové objekty a postihující je podle únosnosti objektivní (hospodářské), s daní důchodovou, která doplňuje tyto výnosové daně, přihlížejíc k únosnosti subjektivní (sociální). Daně výnosové bez daně důchodové by mohly dbáti toliko zřetelů národohospodářských, objektivní únosnosti, avšak nikoliv zřetelů sociálních a spravedlnostních, tedy subjektivní únosnosti nositele daně, jeho poměrů důchodových, nezjištěných, ba nezjistitelných při ukládání daně důchodové. Daň důchodová sama o sobě by sice pojmově zdanila celý výnos národní práce, převedený do středisek spotřebních, přihlížejíc při tom k subjektivní únosnosti, prakticky by však postihla toliko část národního důchodu, nemajíc dostatečných technických prostředků k plnému zjištění všech důchodových pramenů. Daně výnosové zde tedy vykonávají funkci vyššího postižení založeného důchodu, jakožto důchodu více k dani způsobilého.[11])

Jsou to myšlenky již W a g n e r o v y,[12]) který ukazuje na vady výnosového zdanění, způsobené objektivním rázem tohoto zdanění. Vadou tohoto způsobu zdanění je, že nerespektuje dluhů váznoucích na objektu.[13]) Daň má potom povahu reálného břemene, které snižuje hodnotu výnosového předmětu daňovou amortisací. Nicméně se Wagner vyslovuje pro ponechání výnosových daní, avšak ve spojení se zdaněním subjektivním, které má dogmatickou přednost tím, že staví do středu zdanění osobu poplatníkovu. Toto spojení výnosových daní s daní důchodovou umožňuje, aby byly respektovány všechny subjektivní okolnosti, pokud mají vliv na zdanitelný výnos

---

[10]) Naše daň důchodová se tedy jeví jako v š e o b e c n á daň důchodová, t. j. jako daň, která postihuje celý důchod, jenž plyne určitému poplatníku ze všech jednotlivých příjmových pramenů, byť i byly již zdaněny některou výnosovou daní.

[11]) F u n k: Naše berní právo, II., str. 270, týž: Finanční věda, § 33, str. 92 a násl.

[12]) Finanzwissenschaft, str. 432 a násl.

[13]) O této vadě se Röpke vyslovuje („Finanzwissenschaft" str. 105) v tom smyslu, že tomu, aby byla dovolena odpočitatelnost úroků z dluhů od zdanitelného výnosu, se staví v cestu ta obtíž, že povaha dnešního peněžního hospodářství nepřipouští, aby se dluhy přiřadily výlučně k příslušnému pramenu výnosu. Dokazuje to na příkladu zápůjčky, použité k provozu výdělečného podniku, která byla zajištěna hypotékárně na soukromém pozemkovém majetku podnikatelově, který sám nemá s podnikem ničeho společného.

nebo důchod, čímž současně paralysuje vady a nedostatky zdanění pouze výnosového, které vyplývají z jeho povahy příliš schematické.

Je patrno, že náš zákonodárce se tedy přiklání k názoru na rozdíl mezi daní důchodovou a výnosovými daněmi, jak tento rozdíl chápe finanční věda. Podstata výnosových daní spočívá totiž v tom, že subjektem daně je sice ten, kdo má disposiční právo nad určitými prameny výnosu, objektem daně je však výnos jako takový, bez zřetele na celkový hospodářský stav subjektu, v jehož spotřebním hospodářství se výnos mění v důchod.[14])

Každá daň musí mít svůj subjekt i objekt. Daňové subjekty rozeznáváme dva: aktivní, kterým je stát anebo veřejná korporace, a pasivní, kterým je poplatník. Daňovým objektem jest rozuměti zjev povahy zpravidla hospodářské, na který se daň ukládá, k němuž se upíná. Jestliže se mluví o daních subjektivních a objektivních, znamená to jen tolik, že se daně žádají buď od určité osoby, jejíž poměry, odůvodňující vybrání daně, se vyšetřují v celku, anebo se při tom vychází od daňového předmětu a každý jednotlivý objekt podrobený dani odůvodňuje daň u každého, s nímž se subjektivně spojí.

C a h a má dokonce za to, že každá daň je subjektní. Dochází však k tomu názoru proto, že každá daň se platí určitým subjektem. Rozdíl mezi subjektní a objektní daní jest podle Cahy tedy hledati pouze ve formálním stanovení norem o ukládání daní.[15])

Podle F u n k a[16]) výnosová daň zjišťuje výnos jakožto předmět daně zásadně objektivně, t. j. bez ohledu na individuální poměry daňového subjektu, které mají vliv na jeho daňovou způsobilost. Na platební způsobilost se usuzuje pouze podle věcných (objektivních), zevních znaků hospodářství jednotlivců.[17])

D r a c h o v s k ý[18]) podotýká, že výnos může být posuzován a zjišťován netoliko ryze objektivně, jak je tomu u daní reálných, avšak též i s hlediska příjemcova, který podává o něm přiznání a může tedy — aspoň do určité míry — bráti zřetel také na své osobní vztahy a břemena.[19])

---

[14]) Srovn. D r a c h o v s k ý, Finanční věda, str. 42.

[15]) C a h a, Finanční věda a finanční p r á v o, str. 26.

[16]) Naše berní právo, I., str. 50.

[17]) Je to typická metoda zjišťování daňové únosnosti poplatníkovy, jak se vyvinula zejména ve Francii; srovn. Berák, Vývoj přímých daní, jich reforma a kodifikace ve Francii, Věstník ministerstva financí státu Československého, roč. 1927, str. 101 a násl.

[18]) Finanční věda, str. 45.

[19]) Daně, které mají za základ výnos zjištěný posléze uvedeným způsobem, se nazývají spolu s daní důchodovou daněmi osobními. Zákon z r. 1896 č. 220 ř. z. upravující zdanění přímými daněmi v bývalém Rakousku, se jmenoval zákon o přímých daních osobních. Také Čakrt (Základní pojmy obecného finančního práva, str. 92 a násl.) upozorňuje, že podle toho, zdali se zdaňuje osoba nebo věc, možno daně děliti na daně reální na straně jedné a daně personální na straně druhé. K tomuto dělení svádí okolnost, že jednotka pro výpočet daně se určuje jednou podle osoby, po druhé podle věci. Daň se vypočte podle důchodu nebo výdělku osoby nebo podle výnosu pozemku a pod. Rozdělování na daně osobní a věcné jest tak Čakrtovi analogií rozdělení daní na dané subjektivní a objektivní. U personálních daní se přihlíží zase k právním (nikoliv hospodářským) „osobním" poměrům zdaněného, na př. k jeho státní příslušnosti a pod. Také Engliš (Finanční věda, str. 128) upozorňuje, že zákonodárství činí někdy rozdíl mezi daněmi osobními a reálními, nepovažuje však tento rozdíl za hospodářsky relevantní.

Také F u x[20]) spatřuje hlavní znak výnosových daní v tom, že tyto daně abstrahují vůbec od daňové způsobilosti osoby a že přímo míří na daňové zdroje, které se nalézají v rukou oné osoby.

Proti skupině výnosových daní stojí pak daň důchodová. Ta dopadá až na důchod a je to tedy daň podle únosnosti osoby, která přihlíží k individuálním poměrům poplatníkovým. Ač je nejmladším členem v soustavě přímých daní, došel vývoj osobního zdanění teprve v ní svého vyvrcholení. R ö p k e[21]) nazývá ji „královnou daní". Jí se uskutečňuje zásada daňové spravedlnosti, neboť dovoluje, aby daňová únosnost poplatníkova byla zjištěna co nejpřesněji, při čemž její další předností je značná pružnost a tím také vzrůst jejího výnosu, stoupá-li národní důchod. Proto se stává páteří všech moderních daňových soustav, ač má četné odpůrce, kteří jí vytýkají strohost, ba i brutalitu, se kterou vniká do nejintimnějších zákoutí spotřebního hospodářství poplatníkova.[22])

Subjektivní zdanění odpovídá modernímu hospodářskému vývoji, který tíhne k individualisaci stále větší a ke specialisaci výdělečných možností, čímž se současně ztěžuje, aby všechny důchodové prameny byly správně postiženy daňovou technikou.[23]) Byla to teprve specialisace hospodářského života i lidské společnosti, prohloubení smyslu pro daňovou spravedlnost a konečně také vzrůst úkolů státu, tím jeho vydání a nutnosti úhrady pro tato vydání, které nutně včlenily daň důchodovou do daňové soustavy moderního státu.

Zhruba by bylo lze říci, že základní rozdíl mezi výnosovými daněmi a daní důchodovou spočívá podle panujícího mínění v tom, že výnosové daně se ukládají na výnos podniku bez zřetele na subjektivní poměry poplatníkovy. Jejich daňová sazba je proporcionální. Daň důchodová však postihuje celkový důchod fysické osoby, který jí plyne ze všech pramenů důchodových, po odečtení všech přípustných srážek, takže předmětem daně je čistý, ryzí důchod. Při tom se přihlíží k subjektivním poměrům poplatníkovým, které zvyšují nebo snižují jeho daňovou únosnost (počet členů rodiny, zadlužení). Jisté minimum důchodu zůstává od daně osvobozeno; důchod nad touto hranicí je pak podroben dani o sazbě progresivní.

Ovšem nutno říci, že moderní zákonodárství se již značně odchýlilo od uvedeného schematu výnosové daně. Nejryzejším typem takových výnosových daní byly desátky, odváděné in natura v dobách hospodářství naturálního. Vůbec je nutno si uvědomiti, že forma

---

[20]) Reforma přímých daní ve státě Československém, str. 160.

[21]) Finanzwissenschaft, str. 109.

[22]) N o v o t n ý navrhuje tudíž na str. 33 svého spisu „Reforma berní", aby ukládání daní, tedy také daně důchodové, bylo rozšířeno podle zevních známek na všechny nejmenší a z části i na střední poplatníky. Žádá dále, aby každá daň, tedy i daň důchodová, byla pokud možno vybírána srážkou u pramene. Méně spravedlivá daň, avšak určitá, jistá a skutečně vybraná je mu lepší, nežli daň ideálně spravedlivá, která je defraudována. Navrhuje, aby naše soustava globální daně důchodové s doplňkovými daněmi výnosovými byla nahražena po vzoru britském soustavou schedulárních daní povahy smíšené. Daň důchodová by tak byla nahrazena šesti výnosovými daněmi, vybíranými pokud možno srážkou u pramene, při čemž teprve u velkých poplatníků by tato soustava byla doplněna surtaxou, která by postihla progresivní sazbou úhrnný důchod.

[23]) W a g n e r, Finanzwissenschaft, II., str. 412, 419 a násl., zejména 436 a násl. — V y b r a l, Německá teorie státního hospodářství, str. 521.

výnosové daně je starší než daň důchodová. Vždyť ještě do r. 1896 se skládal rakouský systém přímých daní výlučně z daní výnosových. Teprve zákon o přímých daních osobních doplnil tuto soustavu daní důchodovou, zvanou tehdy osobní daň z příjmu.

Moderní zákonodárství vede k tomu, že se již nezdaňuje hrubý výnos, nýbrž výnos ryzí po odečtení nákladů vynaložených na jeho dosažení. Dokonce se připouští odpočet úroků z dluhů, které jsou v hospodářské souvislosti s provozem podniku, ba i určitá forma daňové progrese; viz na př. v naší daňové soustavě sazbu všeobecné daně výdělkové a rentabilitní přirážku ke zvláštní dani výdělkové. Do konstrukce výnosových daní jako ryzích daní objektních vnikají stále více prvky subjektivní. Tento vývoj ostatně konstatuje již i W a g n e r,[24]) který má za to, že pronikáním těchto prvků se zmírňují nedostatky výnosových daní.

F u n k praví o výnosových daních,[25]) u kterých se přihlíží při stanovení zdanitelného výnosu k momentům subjektivním — jak tomu má býti zásadně toliko u daně důchodové — že nejsou již pravými daněmi výnosovými, nýbrž že mají povahu částečných daní důchodových. Dochází tak k názoru,[26]) že daně, které zákon čís. 76/1927 Sb. z. a n. označuje za výnosové, nejsou s hlediska finanční vědy vesměs objektními daněmi výnosovými. Nejzřetelněji je to patrné na všeobecné dani výdělkové.

E n g l i š[27]) podrobně vysvětluje, že při konstrukci této daně nebylo lze pominouti únosnost osobní. Výnos podnikatelův je zde totiž zároveň podkladem jeho existence a vůči podnikům právnických osob vystupuje zde do popředí moment pracovní, který je někdy dokonce i rozhodující. Můžeme plně souhlasiti s Funkem, pokud píše, že všeobecná daň výdělková je vlastně částečnou daní důchodovou.[28])

---

[24]) Finanzwissenschaft II., str. 424, 434 a násl. — V y b r a l, Německá teorie státního hospodářství, str. 521.

[25]) Naše berní právo, I, str. 50.

[26]) Naše berní právo, II., str. 268.

[27]) Finanční věda, str. 136 a násl.

[28]) Pokud jde o daň z vyššího služného, je to daň z výnosu práce. O tomto druhu daní, t. j. z výnosu práce, má již W a g n e r (Finanzwissenschaft, II., str. 163, 426 a násl., zejména 557) i V y b r a l (Německá teorie státního hospodářství, str. 521) za to, že by měly být vyloučeny z okruhu daní výnosových a zařaděny do rámce daní důchodových, při čemž by měla být všeobecná daň důchodová vybudována jako hlavní daň přímá. Naše positivní právo daňové převzalo sice při recepci dříve rakouské soustavy přímých daní také daň z vyššího služného, avšak zrušilo ji počínajíc rokem 1920 zákonem č. 668 Sb. z. a n. z r. 1919. Teprve zákon o přímých daních zavedl znovu tuto daň, ovšem struktury začně odlišné, počínajíc berním rokem 1927.

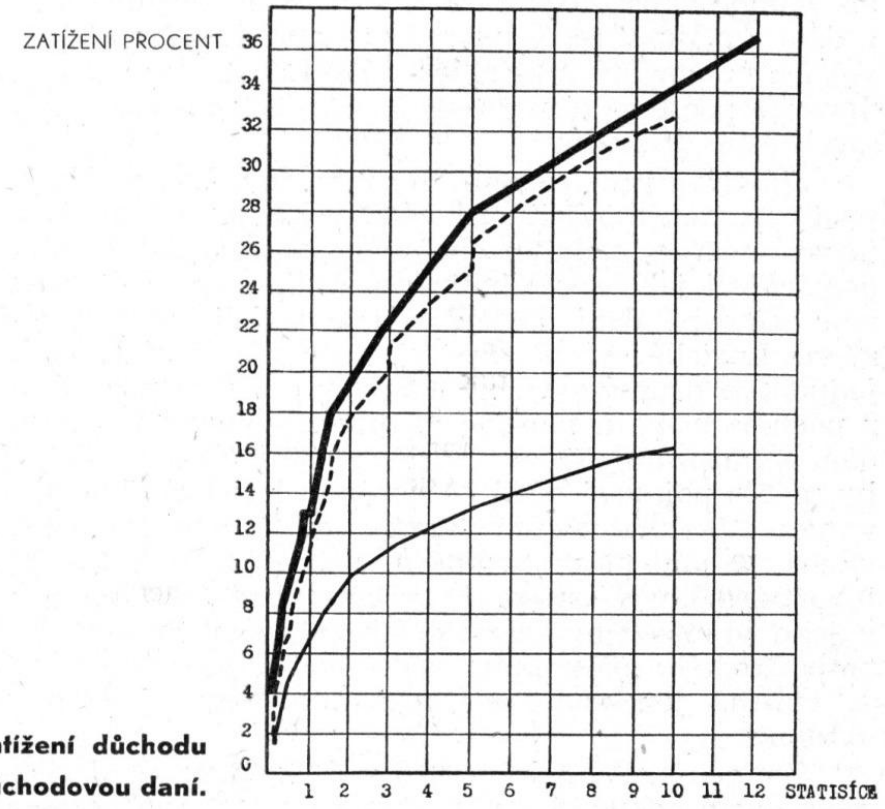
Také F u n k (Naše berní právo, I., str. 51, II., str. 363) připomíná, že finanční věda vyjímá daně z výnosu práce většinou z kategorie výnosových daní a řadí je mezi částečné daně důchodové hlavně s tím odůvodněním, že účelem výnosové daně jest postihnouti výnos, který podává jmění samo o sobě bez spolupůsobení osoby a že práce není jměním, nýbrž činností osoby a co podává, není výnos, ale osobní důchod. (Jinak E n g l i š, Finanční věda, str. 157 a násl.)

F u n k pokládá za daň z výnosu práce nejen daň z vyššího služného, nýbrž i daň z tantiem, jejíž zvláštní povaha působí i jinak obtíže při zařadění do daňové soustavy.

E n g l i š (Finanční věda, str. 160), považuje tantiemu za zvláštní odměnu za správu podniku a má za to, že svou povahou je nejblíže výnosu podnikajícího kapitálu. Byla to teprve novela k zákonu o přímých daních osobních ze dne

Zatížení daní důchodovou.

T. zv. přechodná přirážka k dani důchodové — jež byla vlád. nařízením č. 393 Sb. z. a n. z r. 1938 formálně zrušena a vpočtena do sazeb daně důchodové — se vybírala přímo ve prospěch státní pokladny a znamenala pouze zvýšení sazeb daně důchodové, resp. zostření její progrese. Toto zostření je patrno z dolejšího diagramu.



Zatížení důchodu důchodovou daní.

Přechodná přirážka k dani důchodové zavedena byla zákonem č. 177 Sb. z. a n. z r. 1931, avšak již v následujícím roce, zákonem č. 120 Sb. z. a n. z r. 1932, byla její sazba zvýšena a od té doby působnost oné vyšší sazby stále prodlužována. K zavedení došlo v důsledku zmenšení výnosu daně důchodové, zaviněného hospodářskou krisí.[29])

23. ledna 1914, č. 13 ř. z., která ve čl. III. zavedla tuto daň a připojila ji k přímým daním. Novela používá termínu „dávka z tantiem" — „Tantiemabgabe", aby tím vyznačila, že tato daň nemůže být podkladem pro vyměření samosprávných přirážek.

Stanovisko Röpkeho (Finanzwissenschaft str. 108) se blíží spíše stanovisku Englišovu: má za to, že v soustavě výnosových daní vybudované tak, aby nahradila daň důchodovou, nelze se obejít bez daní z výnosu práce.

[29]) Důvodová zpráva k zák. č. 177 Sb. z. a n. z r. 1931 (tisk posl. sněm. č. 1465 z r. 1931) uvádí, že státní příjmy v rozpočtovém roce 1931, pokud jsou obrazem hospodářské konstelace, nezadržitelně klesají, že však strana vydání zůstává téměř nedotčena. Dále praví, že nelze očekávati, že by rozpočtový rok 1932 byl hospodářsky lepším. Tomuto mimořádnému zjevu lze podle téže důvodové zprávy čeliti toliko mimořádnými opatřeními, která snižují souhrn státních výdajů, ale současně hledí zvýšiti souhrn státních příjmů. Pokud jde o přímé daně, lze na zvýšení daňového výnosu zvýšením sazby počítati jen u některých daní, které samy o sobě snesou poměrně největší zatížení. Podle názoru důvodové zprávy jsou to daň důchodová a daň z tantiem.

Citovanými zákony byl tedy prolomen zákaz vybírání přirážek k dani důchodové, ovšem pouze formálně, poněvadž ve skutečnosti nejde o přirážku, nýbrž o zvýšení daňové sazby. Přechodné přirážky k dani důchodové byly obdobou bývalých válečných přirážek k dani z příjmu, a to jak co do formy, tak i co do důvodu vzniku. Zde i tam je forma přirážková výrazem názoru, že jde o přechodný zjev. Jakmile dojde ke stabilitě hospodářských poměrů, nezbytně se změní i názor na mimořádnost těchto přirážek. Jako odpadly válečné přirážky k dani z příjmu, resp. splynuly s daní, bylo lze očekávati stejný vývoj i u přechodných přirážek k dani důchodové. To se také již stalo úpravou podle vlád. nařízení č. 393/1938; přirážky byly vpočteny do sazeb daně důchodové.

Již dříve jsme se zmínili o tom, že zákon o přímých daních připustil určitou duplicitu zdanění, jevící se v tom, že výnos podniku je zdaňován v podniku daní výnosovou, a když se — vplynuv do domácnosti jako spotřebního střediska — změnil v důchod, je zdaněn opětovně daní důchodovou, a podali jsme vysvětlení tohoto zjevu. Logické vybudování soustavy výnosových daní, postihujících jednotlivé druhy výtěžků, ať již plynou z pozemků, budov nebo z podnikatelské činnosti, či z jiného výnosového pramene, zvláštní daní výnosovou, odpovídající zvláštní povaze dotyčného výnosu, by mohlo pojmově vésti ke dvojímu i vícenásobnému zdanění téhož výnosu několika daněmi výnosovými. Kdyby tomu tak bylo, byl by výnos národní práce neúměrně zatížen a nezbytně by se projevily toho důsledky v omezené tvorbě podnikatelského kapitálu, resp. v jeho přeměně na jmění spotřební. Vedle tohoto důvodu národohospodářského přistoupila ještě úvaha, že zákon o přímých daních je vlastně jen kodifikací právního stavu, jak se průběhem let vyvinul.

Zmíněný historický vývoj vedl k tomu, že docílený výtěžek je zachycován pokud možno u objektů, ve kterých vzniká. Potom však logicky bylo nutno učiniti opatření, aby z výnosu — pokud se měl stát předmětem té či oné daně výnosové — byly vyloučeny složky, které byly snad již dříve postiženy jinou daní výnosovou. Proto jednou ze zásad, na kterých byl vybudován náš zákon o přímých daních, se stala zásada, že výnos téhož pramene nemá být dvakrát nebo vícekrát zdaněn výnosovou daní.[30])

Výrazem této zásady jsou na př. ustanovení § 55, odst. 3 a § 79, písm. b) zákona o přímých daních, podle nichž ryzí výtěžky předmětů (pozemků, budov), které již postihuje daň pozemková nebo domovní, se vylučují z ryzího výtěžku, podrobeného buď všeobecné či zvláštní dani výdělkové podle právní formy podniku. Ovšem uvedená zásada je vždy více opouštěna a prolamována. O mimořádné dani z dividend, zavedené zákonem ze dne 29. ledna 1936, č. 16 Sb. z. a n., jsme se již shora zmínili. Novela k zákonu o přímých daních č. 226/1936 Sb. z. a n. prolomila zmíněnou zásadu ještě více. Poukazujeme zejména na ustanovení § 55, odst. 4 a § 79, písm. h) o podmíněné a dnes již toliko částečné odčitatelnosti výnosu t. zv. „hol-

[30]) Podrobněji viz Englišovo pojednání: „Jest možné dvojí zdanění téhož substrátu všeobecnou daní výdělkovou?“ — „Obzor národohospodářský“, roč. 1933, str. 433 a násl.

dingu".[31]) Pro celkovou tendenci je charakteristický námět, který se objevil u příležitosti projednávání novely k zákonu o přímých daních č. 226/1936 Sb. z. a n., aby citované ustanovení § 55, odst. 3 a § 79, písm. b) o odčitatelnosti výnosu pozemků nebo budov ze základny výdělkových daní bylo omezeno anebo dokonce zrušeno.

Těžiště výnosu přímých daní

se přesunuje — jak plyne ze stále rostoucího významu daně důchodové, na což jsme již dříve poukázali, a jak již konstatuje sama důvodová zpráva vládního návrhu k zákonu o přímých daních[32]) — vždy více k dani důchodové. Vývoj je patrný z následující tabulky:

Rok	Přímé daně		Daň důchodová		Podíl daně důchodové na celkovém výnosu přímých daní
	Rozpočet	Výnos podle závěrečného účtu	Rozpočet	Výnos podle státního závěrečného účtu	
	v milionech K				v %
1919	589,9	759,9	138,4	226,5	29.81
1920	822,5	1.217,6	198,7	369,4	30.33
1921	1.554,1	1.818,8	557,4	658,4	36.20
1922	1.576,2	1.853,2	649,1	709,3	38.27
1923	1.834,3	1.788,5	810,6	723,0	40.42
1924	1.760,6	2.187,3	793,7	1.048,4	47.93
1925	1.817,7	2.398,0	803,7	1.341,5	55.94
1926	2.077,4	2.494,6	999,2	1.661,2	66.59
1927	2.054,6	2.545,9	1.131,6	1.694,8	66.57
1928	1.771,0	1.971,2	1.051,4	1.318,3	66.88
1929	1.747,9	2.031,6	1.050,7	1.430,0	70.40
1930	1.597,5	1.893,0	1.050,5	1.162,3	61.40
1931	1.665,0	1.771,2	1.155,0	1.062,0	59.96
1932	1.518,7	2.066,6	1.020,0	1.341,5	64.92
1933	1.294,5	1.855,0	1.044,0	1.061,1	57.20
1934	1.258,9	1.719,0	1.095,0	1.009,6	58.74
1935	1.571.7	1.763,2	1.137,5	1.066,1	60.47
1936	1.665,9	1.867,6	1.170,0	1.181,9	63.28
1937	1.937,5	1.978,8	1.310,9	1.157,6	58.50
1938	2.455,0	—	1.215,0	—	—

K tabulce na vysvětlenou podotýkáme:

K výnosu daně důchodové byly přičteny od r. 1920 také daň důchodková a daň majetková na Slovensku, které v r. 1919 vybírány nebyly. (V r. 1919 nebyly tyto obě daně vykázány ani v rozpočtu, ani ve stát. záv. účtu.) Dále byl přičten i výnos těchto daní na Podkarp. Rusi, který byl od r. 1921 do r. 1927 samostatně vykazován. Od r. 1922 je připočítán k výnosu daně důchodové také výnos státní důchodkové přirážky (na Slovensku a Podkarp. Rusi). Počínajíc rozpočtem na r. 1931 nejsou již zvlášť preliminovány doplatky zrušených daní přímých, pokud nás zde zajímá, daně majetkové i státní důchodkové přirážky. Od r. 1933 poskytují se z daně důchodové úděly na péči o nezaměstnané a na zálohy Košicko-Bohumínské dráhy i místních drah. V naší tabulce je však uveden výnos daně důchodové — podle rozpočtu i stát. závěrečného účtu — včetně oněch údělů.

---

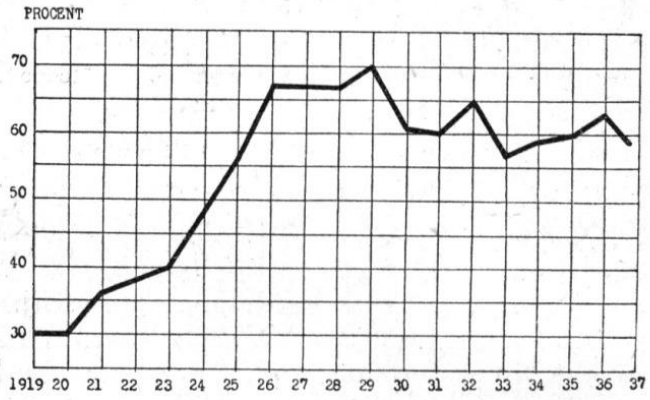
[31]) Vlastně nejde přesně o holding v právém hospodářském toho slova smyslu. O holdingu mluvíme (srovn. Eglíš: Soustava národního hospodářství, str. 574), jde-li o takové prostoupení podniků, nejčastěji akciových společností, kdy jedna akciová společnost drží akcie podniku jiného.

[32]) Tisk č. 706 posl. sněm. z r. 1926, str. 203 a násl.

Podíl, kterým se účastnil výnos důchodové daně na celkovém výnosu přímých daní, jest viděti v grafickém znázornění v dolejším diagramu.

Že se v naší daňové soustavě změnilo postavení daně důchodavé, je patrno i po formální stránce ze struktury našeho rozpočtu i státního závěrečného účtu, ve kterých je od roku 1928 daň důchodová uváděna v čele oddílu přímých daní v kapitole ministerstva financí.

V r. 1923 ocitl se skutečný výnos daně důchodové pod rozpočtem. Tento zjev opakoval se v r. 1931. Je to projev tehdejších hospodářských krisí, které mimo jiné přivodily i pokles důchodů.



Podíl důchodové daně na celkovém výnosu přímých daní.

Od r. 1927 stoupá preliminář daně důchodové nad jednu miliardu Kč, skutečný výnos však překročil tuto číslici již od r. 1924. V r. 1928 výnos daně důchodové mírně poklesl, a to jak podle rozpočtu, tak i podle stát. závěrečného účtu. Je to důsledek snížení sazeb daně důchodové, provedeného zákonem o přímých daních. Od r. 1928 až do r. 1930 je výnos daně důchodové stále preliminován ve státním rozpočtu na 1050 milionů K. Tato číslice se v onom období ustaluje. Číslice vykázané v naší tabulce (rozpočet) a jejich povlovný pokles v tomto období jsou způsobeny stále snižovaným odhadem výnosu zrušené daně majetkové i státní důchodkové přirážky. Přihlédneme-li blíže k číslicím r. 1932, seznáme, že rozpočet odhaduje níže výnos daně důchodové — jako důsledek současné hospodářské krise — avšak státní závěrečný účet vykazuje již vzestup tohoto výnosu ve srovnání s r. 1931. V tomto vzestupu skutečného výnosu daně důchodové se jeví účinek přechodné přirážky k dani důchodové, zavedené zákonem č. 177 Sb. z. a n. ze dne 28. listopadu 1931, jejíž sazby byly zvýšeny zákonem č. 120 Sb. z. a n. z 15. července 1932. Třebaže přechodná přirážka k dani důchodové byla zavedena již v r. 1931, nemohl se její vliv patrněji projeviti ve výnosu této daně důchodové za tento rok, ani paralysovati pokles výnosu daně, způsobený hospodářskou krisí, jelikož přechodná přirážka k dani důchodové byla zavedena až na sklonku roku 1931 a zákon sám (ze dne 28. listopadu 1931) byl vyhlášen teprve dne 30. listopadu 1931.

Od r. 1933 výnos daně důchodové opět klesá (projev hospodářské deprese) a pokračuje ještě v r. 1934. Teprve od r. 1935 výnos

daně důchodové podle státního závěrečného účtu stoupá. Jako následek hospodářské deprese jest také chápati, že skutečný výnos daně důchodové v letech 1934 a 1935 nedosahuje čísel, která očekávaly rozpočty.

Vzrůst významu daně důchodové v celkovém výnosu přímých daní je patrný z čísel podílu důchodové daně na celkovém výnosu přímých daní. Percentuální podíl výtěžku daně důchodové na výtěžku všech přímých daní se velmi značně pošinul. Tento vývoj začal ovšem ještě před rokem 1918. V r. 1898 činil podíl daně důchodové (tehdy daně z příjmu) na výtěžku všech přímých daní 11.26% a do r. 1913 stoupl již na 19.52%.[33]) V r. 1919 činil tento podíl již 29.81% a v r. 1936 dokonce 63.28%. Vidíme tedy, že zákon o přímých daních č. 76/1927 Sb. z. a n., podle kterého se daň důchodová jeví jako daň hlavní, daně výnosové pak jako daně tuto daň doplňující, sankcionoval toliko skutečný vývoj.

JUDR. JAROMÍR BERÁK

O NOVOU ORGANISACI HOSPODÁŘSKÉ SPRÁVY.

Veřejnosti byly předloženy dva zajímavé návrhy, jež se zabývají jedním z nejčasovějších problémů naší doby, otázkou, která je současně ústavní, správní i hospodářskou a jejíž řešení může znamenat počátek nového období: přechod od svobody podnikatelské k jejímu omezování a pak na cestu do neznáma. Neboť organisace hospodářské správy je jen vnější rámec nové hospodářské politiky, bez níž by organisace sama byla torsem, ubohou, neživotnou troskou. Nelze tedy o hospodářské správě mluviti jako o problému samostatném; také nemůže být tento problém řešen od zeleného stolu. Není to jen politický problém, jako snad otázka zemských nebo krajských okresních úřadů politických, ale je to problém také h o s p o d á ř s k ý, jenž se úzce a přímo dotýká podnikatelských zájmů.

Jeden z předložených návrhů je napsán praktikem, továrníkem N e h e r o u, druhý teoretikem, univ. profesorem Dr. Vl. V y b r a l e m.

Továrník N e h e r a se zabývá organisací živnostenských podnikatelů, pro niž je základem okres, ačkoliv zásadně připouští, aby okresní obvody byly zaměněny za širší anebo zemské obvody za užší, snad za obvody obchodních komor. Patrně by se to velmi doporučovalo, poněvadž obvody komor tvořily a tvoří — s výjimkou východní Moravy — ideální kraje. Na východní Moravě vzrůst Moravské Ostravy a Zlína změnil podstatně hospodářské těžiště tohoto území.

Základem hospodářské organisace jsou v Neherově návrhu hospodářští náčelníci. Vyřizují hospodářské věci, jež náležejí do úkolů státní správy a jsou ve styku s poradním sborem, vytvořeným pro ně z okresních hospodářských útvarů (společenstevních okres-

[33]) Podle vládního návrhu zákona o přímých daních, tisk č. 706, posl. sněm. NSRČ. z r. 1926, str. 203.