

Z finanční judikatury nejvyššího správního soudu.

(Dokončení.)

U koho jest v řízení respektovati obchodní tajemství, luští nále z 7. II. 1935 č. 20.318/34, vykládaje ustanovení

§ 301. Proti použití kontumace namítá stížnost, že jména odměněných nebyl stěžovatel povinen udávati, poněvadž jde o věc důvěrnou a prozrazení mělo by za následek ztrátu odběratele a ztrátu důvěry v obchodním světě. Uvádí pak dále, že výklad § 301, odst. 4., č. 5., který mu dávají úřady vyměřovací, přiči se jeho znění, neboť jsou v něm vytčeny dva případy, o obchodním tajemství (věta 1.) a o zvěděni jeho osobou třetí. V případě prvé (obchodní tajemství) nečiní prý zákon rozdílu, má-li obchodní tajemství vyjeviti sám podnikatel-poplatník nebo jeho zaměstnanec nebo osoba třetí a není prý restriktivní obmezování jeho jenom na osobu třetí, jak naříkané rozhodnutí činí, v zákoně založeno. Obchodní tajemství že nebylo by také chráněno, kdyby je měla zachovati jenom osoba třetí, avšak poplatník sám by je úřadu vyměřovacímu vyjeviti musel.

Názoru stížnosti nemohl soud přisvědčiti.

Ustanovení § 301, odst. 4., č. 5., o obchodním tajemství zařazeno je v oddílu, týkajícím se součinnosti osob třetích při vyměřovacím řízení. Vyslovil tedy žalovaný úřad právem, že ustanovení § 301, odst. 4., č. 5., týká se součinnosti osob třetích a nikoliv součinnosti poplatníka.

V přítomném případě odměny vyplácené byly úřadem I. stolice v zásadě uznány za odpočitatelnou srážku, o jejich výši však, resp. o přiměřenosti uplatněné částky, měl úřad pochybnosti, které vyjádřil v dekretu ze dne 8. února 1930 a uložil stěžovateli, aby odměny ty podle percipientů specifikoval, k čemuž byl podle § 310, odst. 2., č. 2. uved. zák. oprávněn, aby podle toho si mohl učiniti úsudek o tom, v jaké výši mají býti za srážku uznány. Odepřel-li stěžovatel na uvedenou výzvu výpověď, pak právem mohl žalovaný úřad na základě ustanovení § 325 stanoviti výši uplatněné srážky podle pomůcek po ruce jsoucích.

Z nálezů, týkajících se d a n ě z o b r a t u, zasluhuje zmínky nále z 20. III. 1935 č. 13506/35, vykládající pojem výkonu pro cizinu ve smyslu ustanovení

§ 4, č. 18. V případě tom obstarávala stěžovatelka pro cizozemskou společnost v přístavu překládání zásilek uhlí, určených pro cizinu, z vagonů na lodi. Ve správním řízení byla do základu daně z obratu pojata celá úplata za tuto činnost včetně mezd a nikoli jen provise, placená stěžovatelce za dozor.

Žalovaný úřad kvalifikovav p ř e k l á d á n í u h l í v k o m á r e n s k é m přístavu, prováděné za dozoru stěžovatelky, za

v ý k o n, vyslovil zároveň, že tento výkon n e s p a d á pod výkony, které podle ustanovení § 5, č. 18, jsou od daně osvobozeny, poněvadž v tomto ustanovení se míní pouze výkony »zušlechťovací«.

Vůči tomu namítá stížnost, že zmíněné ustanovení osvobozuje od daně výkony prováděné pro cizinu vůbec, když podnik provádějící výkon prokáže, že předmět výkonu vyvezl do ciziny; výkony stěžovatelčiny, o něž jde, jsou pak výkony pro cizozemské firmy a předmět výkonů, t. j. uhlí, bylo vyvezeno a o vývozu byl podán průkaz; nepodléhají tudíž ony výkony dani z obratu.

K těmto vývodům stížnosti slušelo uvést:

V § 4, č. 18 zák. č. 268/1923 Sb. ve znění zák. č. 246/1926 Sb. se stanoví: »Dani z obratu nejsou podrobeny« . . . »výkony prováděné v tuzemsku prokázaně pro cizinu«.

Žalovaný úřad, jak patrně z naříkaného rozhodnutí, vychází z právního názoru, že toto ustanovení má na mysli j e n výkony »zušlechťovací«, čímž žalovaný úřad míní patrně případy, kdy se předmět po opracování nebo zpracování prováděném v tuzemsku vyveze do ciziny. Leč tento právní názor žalovaného úřadu jest, jak také stížnost vytýká, mylný, neboť z cit. zákonného ustanovení n e l z e dovoditi, že zákon — přiznávaje osvobození od daně z obratu výkonům prováděným v tuzemsku prokázaně pro cizinu — má tu na mysli j e d i n ě výkony »zušlechťovací« a nikoliv také i jiné tuzemské výkony, prováděné prokázaně pro cizinu.

Pro zmíněný mylný právní názor žalovaného úřadu bylo naříkané rozhodnutí, p o k u d úplatám za překládání uhlí odepřelo daňové osvobození, zrušiti podle § 7 zák. o s. s.

V judikatuře poplatkové vyslovuje nález z 14. III. 1935, č. 2919/ 33 k výkladu

pozn. 2 k saz. pol. 6 sazby soudních poplatků zásadu, že byl-li kupec jednotlivce označen v žalobě svým občanským jménem, a vedle toho také svým jménem obchodním (firmou), nelze vybírat 10% přírážku ve smyslu pozn. 2 k saz. pol. 6 sazby soudních poplatků č. 151/1931.

Nález z 31. I. 1935, č. 9674/32 obírá se otázkou určení rozsudečného vzhledem k ustanovení

§ 14, odst. 1. cis. nař. č. 279/1915 ř. z. Stěžovatelé domáhali se žalobou u řádného soudu mimo jiné, aby bylo rozsudkem uznáno právem, že žalovaná je povinna dáti vymazati na svoje útraty zástavní právo zaznamenané dle usnesení z 19. II. 1927 za částku 100.000 Kč s příslušenstvím na nemovitostech stěžovatelů. Finanční úřad vzal za základ rozsudečného částku 100.000 Kč.

Naříkaným rozhodnutím nevyhověl žalovaný úřad rekursu, ježto podle § 57 jur. normy, který ve smyslu § 14, odst. 1. cí. nař. č. 279/15 ř. z. je směrodatný při určování hodnoty předmětu sporu k vyměření poplatku, praví, že při rozepřích, které za předmět mají toliko zajištění některé pohledávky nebo zástavní právo, jest pro ocenění předmětu sporu rozhodným obnos pohledávky, nebo, má-li předmět zástavy hodnotu menší, jeho hodnota. Nemůže býti sporu o tom, že v daném případě je předmětem sporu mimo jiné právo zástavní samo o sobě v ceně 100.000 Kč a nikoliv pouze útraty výmazu tohoto práva, jelikož výmaz práva zástavního mohla provést jen věřitelka.

Stížnost namítá, že skutkový předpoklad, z něhož vycházel žalovaný úřad, totiž, že předmětná žaloba je žalobou, která se týkala zjištění některé pohledávky nebo zástavního práva, je nesprávný a odporuje spisům. Předmětem sporu byla prý jen žaloba o závazek žalované k výmazu práva zástavního, při čemž bylo jen sporno, na čí útraty má výmaz býti proveden, a je za tohoto stavu pro vyměření poplatků rozhodným jen ocenění předmětu sporu, stěžující si stranou za sporu provedené.

Soud nemohl stížnosti dáti za pravdu.

Skutkové zjištění žalovaného úřadu, že předmětem sporu bylo zde mimo jiné právo zástavní v hodnotě 100.000 Kč samo o sobě, má oporu ve správních spisech, totiž v rozsudcích všech třech stolic, podle nichž byl zamítnut žalobní petit, že žalovaná strana je povinna dáti na své útraty vymazati zaznamenané právo zástavní za obnos 100.000 Kč s příslušenstvím. Byl tedy předmětem sporu výrok soudu jednak o závazku strany k výmazu práva zástavního vůbec a dále výrok soudu, na čí útraty má výmaz ten býti proveden. Nebyl tedy výrok soudu o žalobním petitu omezen toliko na tuto posléz uvedenou okolnost, na čí útraty má výmaz býti proveden, nýbrž týkal se povinnosti k výmazu práva zástavního vůbec. Při tom je rozhodujícím toliko okolnost, že soud vydal k žalobě strany výrok určitého znění a je pro poplatkovou povinnost rozsudku bez významu, zda strany takového výroku soudu potřebovaly čili nie, a že v daném případě stěžovatelé jako majitelé nemovitosti do zástavy dané, proti nimž záznam byl proveden, mohli sami žádati za výmaz zaznamenaného a nesprávného práva zástavního ve smyslu §§ 45 a 46, odst. 2. vš. kn. zákona.

Pro stanovení daňového základu **daně dědické** je důležitým nálež ze 17. XII. 1934, č. 4339/33, který vykládá ustanovení

§ 22 cí. nař. č. 278/1915 ř. z. Na nemovitosti zůstavitelově vázlo v den jeho úmrtí užívací právo ve prospěch osob, které byly zákonnými dědici zůstavitelovými. Finanční úřady odepřely uznati ve správním řízení toto užívací právo za bře-

meno zkracující pozůstalostní aktiva. Ke stížnosti vyslovuje tu soud:

Žalovaný úřad, vyslovuje právní názor, že rozhoduje skutečný stav a nikoli knihovní stav a že dle § 22, odst. 1. a 5. cis. nař. č. 278/1915 ř. z. musí dluhy a břemena nejen pozůstávati v den úmrtí zůstavitele, ale i na dále, zjistil, že tomu tak v daném případě není, ježto ke dni úmrtí zůstavitele poživací právo ve skutečnosti nevázlo, a že tudíž dědicové zdědili realitu nezatíženou jejich poživacím právem, které zaniklo konsolidací.

Názor ten odporuje zákonu.

Konsolidace práv může dle § 1445 vř. obč. zák. nastati tehdy, kdykoli tatáž osoba se stává věřitelem a zároveň dlužníkem; jest tedy zapotřebí, aby zde byla před konsolidací jednak pohledávka, jednak dluh. Došlo-li tedy v případě, o který jde, nepopřeně ku konsolidaci, a to tím, že nemovitost zatížená poživacím právem napadla úmrtím zůstavitelovým osobám, kterým příslušelo poživací právo, pak tu byl v době nápadu (úmrtí zůstavitele) jednak dluh zůstavitelův, jednak tu bylo poživací právo stěžovatelky a jejího manžela. Den, kdy nastal nápad (kdy zemřel zůstavitel) je dle § 8 cit. nař. rozhodným pro vznik daňové povinnosti, jejíž základem je zdanitelné jmění zůstavitelovo (§ 15 cit. nař.) po srážce dluhů a břemen (§ 22 cit. nař.). Den ten je tedy rozhodným i pro otázku, které dluhy a která břemena zatěžují pozůstalost. Ustanovení § 22 cit. nař., jehož se žalovaný úřad dovolával, není výjimkou od zásady právě uvedené, neboť stanoví toliko, jak se mají oceniti dluhy a břemena, která záležejí v poživacím... právu. Slovo »bestehen«, citované žalovaným úřadem, určuje toliko ve spojení se slovy »Schulden und Lasten, die in einem Fruchtgenuß oder Gebrauchrechte bestehen« druh dluhů a břemen, na které se vztahují ustanovení tohoto odstavce a ocenění těchto dluhů a břemen a nikoliv, jak za to má žalovaný úřad, zvláštní ustanovení o odpočitatelnosti těchto dluhů a břemen.

Otázkou zahrnutí pojistky do pozůstalostního jmění v případě, kdy třetí osoba nabyla nároku na pojištěnou sumu, obírá se soud v nálezu z 8. IV. 1935, č. 20.316/34, v němž vykládá ustanovení

§ 16 cis. nař. č. 278/1915 ř. z.

Žalovaný úřad opřel své rozhodnutí o dva důvody: Jednak setrval na důvodu, z kterého vycházela I. stolice, totiž, že stěžovatelce vyplacené pojištěné částky patří do pozůstalosti a podléhají proto dědické dani z tohoto důvodu, jednak vyslovil in eventum, že stěžovatelka nabyla nároku na vyplacení pojištěných částek darováním podmíněným smrtí zůstavitelovou, takže šlo po případě o darování na případ smrti.

Pokud jde o první důvod, podotkl žalovaný úřad, že ze-

mřelý manžel stěžovatelčin byl pojištěn jednak na dožití, jednak na úmrtí, takže v případě jeho dožití dní v pojistkách uvedených mohl jen on žádati vyplacení pojištěných částek.

Oproti tomu obrací se stížnost námitkou, že touto okolností nebylo nijak dotčeno neodvolatelné právo stěžovatelčino na vyplacení pojištěných částek, nabyté již za života zůstavitelova.

Soud shledal stížnost důvodnou.

Podle § 16, čís. nař. č. 278/1915 ř. z. nepatří do pozůstalosti podrobené dědickému poplatku pohledávky z pojišťovacích smluv, ohledně nichž je prokázáno, že třetí osoba nabyta již za živobytí zůstavitelova oproti pojišťovateli nárok na pojištěnou sumu, již nelze pořízením pojistníkovým odniti způsobem, který nezakládá povinnost zaplatiti dědický poplatek.

V daném případě soudí tak žalovaný úřad jedině z okolnosti, že pojistníkovi bylo vyplatiti pojištěnou sumu, po případě také, když by se dožil dní uvedených v dotyčných pojistkách.

Neprávem.

Takovýmto ujednáním bylo právo stěžovatelčino jen podmíněno, t. j. byl pojistníkem třetí osobě (stěžovatelce) dán nárok na vyplacení pojištěných sum jen pod tou podmínkou, že zůstavitel se nedožije dní uvedených v pojistkách. Takovouto podmínkou od jeho vůle neodvislou nevyhradil si však pojistník dispozice s pojištěnými částkami, takže by jejím připojením zamezil vznik neodvolatelného práva na vyplacení pojištěných sum.

Nemohl tedy žalovaný úřad, poukazuje na zmíněnou okolnost, vysloviti, že není dán shora uvedený zákonný předpoklad pro vyloučení pojišťovnou vyplacených částek z pozůstalosti podrobené dědickému poplatku. Nesrovnává se tedy první důvod, žalovaným úřadem uvedený pro zamítnutí odvolání, se zákonem.

Pokud jde o druhý důvod, nemohl soud upříti stížnosti důvodnosti, pokud namítá, že úsudek žalovaného úřadu o tom, že v daném případě stěžovatelka nabyla nárok na vyplacení pojištěných částek darováním, nemá ve spisech žádné opory.

Žalovaný úřad prostě uvádí, že pojistky byly stěžovatelce darovány, a neudává, z kterých okolností soudí na tento moment. Ze správních spisů není patrné, že by úřad o této okolnosti byl konal nějakého šetření, což měl tím spíše učiniti, když stěžovatelka oproti svému udání v přípisu ze dne 9. února 1932, že jí pojistky byly jejím manželem darovány, v odvolání žalovanému úřadu tvrdila, že zemřelý její manžel zřízením práva na výplatu pojištěných částek chtěl plniti svou alimentární povinnost podle § 92 obč. zák. Dr. Hromada.

(Rozhodnutí nejvyššího soudu ze dne 7. ledna 1936, č. j. Zm II 480/35.)

Pozn.: Rozhodnutí č. 5075 sb. n. s. otázku nedostatku zmocnění správněji pokládá za otázku, zda chybí obžaloba podle zákona potřebná ve smyslu § 281 č. 9 c tr. ř. Dr. Poláček.

Z finanční judikatury nejvyššího správního soudu.

Pokud jde o judikaturu týkající se zákona o přímých daních řeší soud především otázku přípustnosti reasumace bilance. Na tento nálezn dlužno vzhledem k jeho zásadní důležitosti upozorniti rovněž proto, že se obírá též otázkou přiznání 20% mimořádné amortisace. Jde tu o nálezn z 27. II. 1935, č. 12461/35.

V řízení správním nebyla uznána za odčitatelnou položku mimořádná 20%ní amortisace z důvodu, že nebyla provedena v bilanci a to ani tehdy, když v odvolacím řízení byla předložena reasumovaná bilance, v níž k amortisaci té vzat již zřetel.

Ve sporu namítají stížnosti, že mimořádná amortisace ve výši 104.343'62 Kč byla stěžující si firmou a jejími společníky již v původních přiznáních za rok 1927 uplatněna, ovšem mimo bilanci, poněvadž v odborných kruzích jest názor, že mimořádná amortisace je přípustná vedle řádné amortisace a není jí třeba prováděti účetně, zejména ne na účtech podstaty, kteréhožto názoru prý byl i úřad I. stolice. Opačný názor, který také zastává ministerstvo financí ve výnosu z 29. srpna 1929, č. 98073/28 - III/28, že jest nesprávný a v rozporu s předpisem § 10, odst. 2., podle něhož možno odepsati vedle obecně přípustných odpisů dalších 20% nákladů, tedy celkem amortisovati 120%.

Názoru stížností, že není podmínkou odčitatelnosti mimořádného odpisu podle § 10, odst. 2., aby byl odpis tento účetně proveden, nelze přisvědčiti.

V § 10, odst. 2., se praví v 1. větě, že u poplatníků, kteří vedou řádné obchodní knihy, vypočte se obchodní zisk za šetření ustanovením §§ 7, 15 a 17 podle zásad, stanovených obchodním zákonem pro řádné vedení knih a i jinak se zvyklostmi řádného obchodníka se srovnávajících. V 3. větě téhož odstavce se praví, že poplatníci, kteří vedou řádné obchodní knihy a kteří počínajíce rokem 1927... vymění staré nebo pořídí nové stroje a zařízení, mohou si v 5 letech, počínajíce obchodním rokem, v němž... byly stroje a zařízení vyměněny nebo nově pořízeny, od příjmu v podniku dosaženého odepsati vedle obecně přípustných odpisů dalších 20% nákladu na... stroje, zařízení prokazatelně vynaloženého. Podle § 55, odst. 1., platí pro vyšetření příjmů z podniku dosažených a přípustných srážek

při stanovení základu všeobecné daně výdělkové obdobně ustanovení §§ 7, 15, 16 a 17, případně § 10, odst. 2.

Uvádí-li se v cit. 3. větě, odst. 2., § 10, že jest přípustný odpis dalších 20% nákladu vedle obecně přípustných odpisů a tudíž mluví se přímo o odpisu mimořádném vedle odpisu řádného, a to, když jde o poplatníka, který vede řádné obchodní knihy a u něhož základem vyměření daně jest provozovací výsledek, vykázaný v účetní uzávěrci, sestavené na podkladě řádně vedených obchodních knih, kde tudíž všechny odpisy musejí dojít výrazu, je zřejmo, že provedení mimořádného odpisu jest posuzováti stejně jako provedení odpisů řádných podle § 15, lit. b), na kterýžto předpis právě také § 10, odst. 2., v první větě poukazuje.

Že podmínkou odčitatelnosti řádného odpisu ve smyslu § 15, lit. b), jest, aby odpis byl ve skutečnosti proveden na příslušném majetkovém kontě aktiv podniku v obchodních knihách a aby byl zahrnut v účetní uzávěrci podniku, o tom ani podle stížností není sporu.

Vyplývá tudíž z ustanovení § 10, odst. 2., že podmínkou odčitatelnosti mimořádných odpisů 20% nákladu na stroje a zařízení prokazatelně vynaloženého jest, že odpis tento byl proveden v obchodních knihách poplatného podniku na příslušném majetkovém kontě a že tento odpis jest také obsažen v účetní uzávěrci podniku, která má býti podkladem pro stanovení základu daně. Je tudíž opačné stanovisko stížností nesprávné.

Stížnosti dále vytýkají jako nezákonnost, že daňová komise i berní správa uznaly uplatněnou mimořádnou amortisaci za odčitatelnou, v tom smyslu také vydaly platební rozkazy, a že toto stanovisko není oprávněn úřad dodatečně měniti, tím méně, když nejde o nějaké dodatečně najevo vyšlé okolnosti, nýbrž o okolnosti úřadu známé. Teprve v odvolacím řízení že sdělila berní správa stěžovatelům stanovisko, které činí odčitatelnost mimořádné amortisace závislou na jejím účetním provedení, a stěžovatelé že na výzvu tu předložili reasumovanou bilanci za rok 1927. Je prý tedy nezákonné, aby úřad výzvu, danou stěžovatelům k předložení reasumované bilance, odvolal, ježto zákon takového odvolání nepřipouští. Okolnost, že úřad I. stolice teprve po vydání platebních rozkazů shledal, že stanovisko, zaujaté jím při předpisu daně, nekryje se s právním názorem ministerstva financí, vysloveném v jeho výnosu, že nemůže stěžovatele zbaviti práva reasumovati bilanci, když v době, kdy reasumovaná bilance byla předložena, nebyly ještě předpisy daně za rok 1927 v právní moci, a reasumace bilance co do přípustnosti není zákonem omezena, resp. průkaz, že jsou tu nové skutkové okolnosti, jest nutný jen tenkrát, jde-li o daň již pravoplatnou.

K námitkám těm zaujal nejvyšší správní soud toto stanovisko:

V daných případech jde o položku, která byla uznána úřadem I. stolice při vyměření daně za odpočítatelnou a proto nebyla předmětem odvolání. Stěžovatelé dověděli se teprve v řízení odvolacím právní stanovisko úřadu, že podmínkou odčitelnosti mimořádné amortisace podle § 10, odst. 2., jest její účetní provedení v obchodních knihách podniku. Vzhledem k tomu předložili stěžovatelé na vyzvání úřadu reasumovanou bilanci za rok 1927, v níž řečená reasumace došla účetně výrazu.

Žalovaný úřad odůvodnil započtení sporné položky amortisace, provedené odchylkou od úřadu I. stolice, jedině tím, že reasumace není přípustná a k odůvodnění svého stanoviska uvedl, že firma měla odpis provést v původní bilanci, když jí okolnost ta byla, resp. měla býti známa při zřízení bilance. Tento názor žalovaného úřadu postrádá oprávněnosti.

Jak již bylo zdůrazněno, byla sporná položka odečtena podle žádosti poplatníků, přednesené v přiznáních k dani plně při uložení daní za rok 1927, neměli tudíž stěžující si firma a její společníci příčiny, aby v tom směru podali odvolání. Žalovaná odvolací komise byla ovšem z á s a d n ě oprávněna odchýliti se od postupu daňové komise při stanovení daňového základu co do sporné položky, když dospěla k názoru, že tato položka, uznaná I. stolicí, podle zákona není odčitelná. Stanoví totiž § 334 v odst. 1., že odvolací stolice má táž oprávnění a tytéž povinnosti jako I. stolice, a v odst. 3. se praví, že, pokud zákon jinak nestanoví, není odvolací komise ve svých rozhodnutích vázána návrhy odvolatelů a může tudíž změnit rozhodnutí I. stolice v neprospěch odvolatelů, dokud nenastalo promlčení.

Když však v daném případě šlo o položku, která nebyla předmětem odvolání, bylo při jejím dodatečném zařazení do daňového základu postupovati tak, jako v řízení ukládacím, zejména když § 334, odst. 2., stanoví, že rovněž poplatníkovi přísluší v řízení odvolacím — bez újmy ustanovení §§ 309, 310 a 325 — táž práva a tytéž povinnosti, jako v řízení v I. stolicí.

Zákon o př. d. ve svém § 10, týkajícím se stanovení příjmu z podniku, praví pouze, jak již výše bylo uvedeno, že obchodní zisk poplatníků, vedoucích řádné obchodní knihy, stanoví se podle zásad řádného vedení knih a zvyklostí řádného obchodníka. Ustanovení toto nevylučuje, že by poplatník v řízení vyměřovacím nemohl upustiti od bilance, jež byla základem zjištění poplatného příjmu v přiznání, a nahraditi ji novou opravenou bilancí, když tato změněná bilance, pokud jde o společenskou firmu, jest řádně schválena příslušným jejím orgánem. Také na jiných místech zákona o př. d. není obsa-

ženo ustanovení, které by vylučovalo přípustnost reasumace bilance, kterou poplatník v řízení vyměřovacím předložil. Žalovaný úřad se pro své opačné stanovisko také žádného zák. předpisu nedovolává.

Spočívají tudíž naříkaná rozhodnutí, která jsou založena výhradně na stanovisku, že reasumace bilance v konkrétním případě je nepřipustná, na mylném právním názoru, pročez je bylo zrušiti podle § 7 zák. o s. s.

Stejně zásadní význam má pro obor všeobecné daně výdělkové nález další, z 27. II. 1935, č. 12.608/35.

Stěžovatelce byly do základu pro vyměření všeobecné daně výdělkové na léta 1927 a 1928 v důsledku šetření, provedeného revisní komisí ministerstva financí, započteny k přiznanému bilančnímu zisku na rozhodná léta mimo jiné i služné veřejných společníků firmy, pověřených vedením podniku, vyplacené jim za tuto činnost, a dále »úroky ze zápůjček společníků« firmě.

O stížnostech nejvyšší správní soud uvážil:

Žalovaný úřad vyslovil v první řadě, že služební poměr vedoucích společníků firmy není již zásadně možný, protože společníci ti jsou hlavními a rozhodujícími chéfy závodu, takže není tu podstatné náležitosti služebního poměru, t. j. určité podřízenosti a vázanosti zaměstnance na rozkazy firmy jako zaměstnavatelky.

V tom dlužno dáti naříkaným rozhodnutím za pravdu. Podle ustálené judikatury tohoto soudu (Boh. F 1561, Boh. F 6750, Boh. F 7168) nelze veřejnou obchodní společnost pokládati za osobu právnickou, čemuž ostatně ani stížnosti neodporují, a jmění veřejné obchodní společnosti jest, pokud jde o poměr společníků mezi sebou, ve spoluvlastnictví společníků. Každý z těchto společníků jest pak spoluvlastníkem společenských věcí takovým podílem, který odpovídá jeho účasti na veřejné obchodní společnosti, tedy jeho vkladu (čl. 106 a 107 o. z.).

Podle § 46, odst. 1., jest veřejná obchodní společnost jako sdružení osob, které v tuzemsku provozují výdělečný podnik nebo vykonávají zaměstnání směřující k dosažení zisku, podrobena všeobecné dani výdělkové stejně jako osoba fysická.

Je-li tedy jmění společnosti ve spoluvlastnictví společníků, jsou společníci spolupodnikateli podniku, při čemž ovšem jest jejich podíl tím menší, čím více je jich. A jako podnikatel-jednotlivec nemůže si vybírat z podniku nějaké částky z titulu služného, protože pojem »podnikatel« již eo ipso vylučuje jakýkoliv jeho služební poměr k jeho vlastnímu podniku, tak stejně jest tomu, je-li několik spolupodnikatelů, neboť není myslitelné, aby se společník ocitl v poměru podřízenosti také k své vlastní osobě. Vykonává-li tedy některý ze společníků nebo několik z nich pro podnik nějaké zvláštní práce a dostává-li za tuto svoji činnost ze zisku podniku více než společníci,

kteří se na vedení firmy činně nesúčastní, nemůže tu býti řeči o nějakém služném, nýbrž jde zase jen o participaci společníků činných na zisku podniku v určité větší míře, než by jejich kapitálová účast na něm jinak připouštěla, a výrok naříkaných rozhodnutí, že částky vedoucím společníkům jako služné vyplácené tvoří jen zálohu na jejich podíl na zisku, není v rozporu se zákonem.

Zákon č. 76/1927 bere zřetel na činnost jednotlivých společníků ve společném podniku v ustanovení odst. 1., § 57, podle něhož poskytuje snížení daně pro případ, že ve společenském podniku jsou vedle jednoho společníka také další společníci činni prokazatelně takovým způsobem, že tato činnost jest jejich hlavním povoláním a jest taková, že by jí jinak byly trvale a plně zaměstnány placené síly zaměstnanecké.

Jak již bylo shora uvedeno, jsou veřejní společníci subjekty společenského jmění a jmění veřejné obchodní společnosti je ve spoluvlastnictví všech jejich veřejných společníků.

Podle § 55 jest základem pro vyměření všeobecné daně výdělkové ryzí výtěžek, dosažený v podniku dani podrobeném. Ryzí výtěžek se vypočte tím způsobem, že se od příjmů v podniku dosažených odečtou veškeré výdaje učiněné v mezích provozování na dosažení těchto příjmů. Při podnicích společenských zahrnuje poplatný ryzí výtěžek podíly na výtěžku všech společníků. Ostatně platí tu pro vyšetření příjmů v podniku dosažených a přípustných srážek obdobně ustanovení §§ 7, 15, 16 a 17, případně § 10, odst. 2. tohoto zákona, s úchyly podle ustanovení odst. 2. a 4. tohoto paragrafu. § 17 cit. zákona stanoví pak pod č. 3., že od důchodu nemohou býti odečteny úroky z vlastního kapitálu, vloženého do hospodářství nebo podniku.

Z ustanovení těchto plyne, že úroky z kapitálu poplatníka, vloženého do jeho podniku, nelze odečísti od daňového základu, ať kapitál ten byl vložen v jakékoli formě nebo z jakéhokoli důvodu, poněvadž zákon po této stránce žádného rozdílu nečiní.

Ve sporném případě vznikly podle spisů zápůjčky společníků, o něž tu jde, tím způsobem, že podíly na čistém zisku podniku byly společníkům připisovány na t. zv. zápůjčkových kontech k dobru a společníci, pokud si dobropisy ty nevybrali, ponechávali je firmě jako zápůjčky na 5% zúročení. Je-li však podnik veřejné obchodní společnosti ve smyslu výše uvedeného právního názoru ve spoluvlastnictví veřejných společníků, pak společníci, ať již zvětšili svoje původní vklady do společnosti, či ponechali svoje zisky z podniku témuž ve formě zápůjčky, vložili stejně tyto kapitály do svého vlastního podniku a nelze je ve smyslu § 17, č. 3. a § 55, odst. 1., od základu všeobecné daně výdělkové odčítati.

Pro obor zvláštní daně výdělkové bylo by upozorniti na nález z 30. I. 1935, č. 11.033/35, obírající se odčitatelností rezervy podle

§ 79, lit. f). Směřujíc proti zdanění rezervy 70.000 Kč, vytýká stížnost, že zdaněním tohoto fondu, utvořeného k hrazení určitých ztrát z eskontovaných směnek, byl porušen § 79, lit. f), podle něhož reserva, utvořená k tíži zisku k úhradě určité ztráty, není započitatelná do daňového základu, a toto určení rezervy že naříkané rozhodnutí uznává.

Námitka tato postrádá důvodnosti.

Žalovaný úřad výslovně uvedl ve svém rozhodnutí, že jde o rezervu, určenou valnou hromadou ke krytí ztrát při eskontování směnek, na běžných účtech a na garančních listinách, což také odpovídá stavu správních spisů, podle nichž, a to podle protokolu o valné hromadě stěžujícího si družstva z 6. února 1929, v níž byla schválena účetní závěrka za rok 1928, bylo usneseno, že z bilančního čistého zisku použije se částky 70.000 Kč na dotaci zvláštního rezervního fondu, který bude sloužiti »výlučně podle bodu § 79 daňového zákona« ke krytí ztrát při eskontování směnek, na běžných účtech a na garančních listinách. Tvrdí-li tedy stížnost, že fond, o jehož dotaci se jedná, byl utvořen k hrazení jen ztrát z eskontovaných směnek, tedy jen ztrát jednoho druhu, jest námitka stížnosti v rozporu se správními spisy.

Šlo-li pak u sporné fondové dotace o kumulaci věnování, jímž fond byl určen, jak vyslovil žalovaný úřad a stížností zůstává nevyvráceno, právem posuzoval žalovaný úřad tuto dotaci za započitatelnou do základu daně, poněvadž, jak soud již vyslovil v nálezu Boh. F 6732, úložky do rezervního fondu pro ztráty r ů z n é h o druhu nejsou odčitatelnou položkou podle § 79, lit. f) zák. o př. d.

Výší přechodné přírážky k dani z tantiem obírá se nález z 14. II. 1935 a vyslovuje, že podle

§ 7, odst. 1., zákona č. 177/1931, vybere se k dani z tantiem, sražené v letech 1931 a 1932 podle ustanovení § 183 při výplatě požitků, a) činí-li požitky společností celkem vyplacené nejvýše 50.000 Kč, přírážka 100% ; c) činí-li více než 100.000 Kč, přírážka 200%.

Cit. zákon, mluvě o požitcích **společností celkem vyplacených**, užívá tu stejného rčení, jak je má zákon 79/1927 Sb. v § 183, odst. 4. Výkladem tohoto výrazu v zákoně zabýval se soud již v nálezu Boh. F. 7131, v němž vyslovil právní názor, že ustanovení cit. § 183, odst. 4., že není povinnosti k dani z tantiem, činí-li požitky společností celkem vyplacené méně než 5000 Kč, n e l z e vykládati v ten smysl, že má na mysli požitky, vyplacené společností j e d n o t l i v é m u členu správní rady nebo dozorčího výboru.

Poněvadž zákon č. 177 v § 7, odst. 1., jak již výše bylo zdůrazněno, používá stejného výrazu a tento zákon nemění

nic na zásadách § 183, uváděje výslovně v odst. 4., že jinak zůstávají ustanovení cit. § 183 nezměněna, vykládá nejvyšší správní soud dotčená slova zákona »požitky společností celkem vyplacené« stejně a dochází tím k závěru, že pro vyšší procenta přechodné přírážky k dani z tantiem podle § 7 zák. č. 177/31 Sb. jest směrodatna výše požitků, vyplacených společností celkem za rozhodný rok jejím funkcionářům, vytčeným v odst. 1. § 183, nikoli výše požitku, vyplaceného jednotlivému příjemci.

Pokud stížnost se dovolává pro své stanovisko spojitosti s daňovým zákonodárstvím, v němž přichází v úvahu jako poplatník jednotlivý berní subjekt, dlužno poukázat k tomu, že, jak soud již dovodil ve výše cit. judikátu Boh. F. 7131/34, daň z tantiem nepředpisuje se individuálně jednotlivým příjemcům požitků dani této podrobených, nýbrž podrobují se dani požitky ty souhrnně tím, že je společnost vybírá srážkou při výplatě požitků a odvádí státní pokladně, a že pro vybírání daně platí obdobný postup jako při vybírání daně rentové, placené srážkou podle §§ 180 a 181, kde také předpis daně poplatníku odpadá.

Nemohl tudíž nejvyšší správní soud shledati, že by naříkané rozhodnutí bylo v rozporu se zákonem, když vyslovalo, že pro stanovení výše přechodné přírážky jest směrodatna částka požitků společností celkem vyplacená v roce 1931.

Nález z 21. II. 1935 č. 18183/32 řeší otázku, pokud ručí nový nabyvatel reality při dobrovolném převodu nemovitosti za daňové nedoplatky reálních daní, z výnosu nemovitostí těch předepsaných. Jde tu o výklad sporného znění ustanovení

§ 265, odst. 4. V daném případě bylo proti stěžovateli uplatněno věcné ručení ve smyslu § 265 za nedoplatky reálních daní z domu, který koupila; při tom vyslovil úřad v naříkaném rozhodnutí, že nová nabyvatelka ručí, jelikož jde o nedoplatky knihovně nezajištěné, za nedoplatky splatné v posledních dvou letech přede dnem prodeje zavazeného objektu.

Stížnost na rozhodnutí to namítá v podstatě, že v případě dobrovolného převodu reality posuzovati je podmínky věcného ručení jen s hlediska odst. 1.—3. § 265. Podle těchto ustanovení jest však věcné ručení za nedoplatky domovní daně vázáno na pevnou lhůtu, a to podle odst. 1. na dvouletou a odst. 3. na tříletou, a tyto lhůty že jest počítati ve všech případech a tedy bez ohledu na to, jak realita na nabyvatele přešla — tedy i v případě nabytí reality dobrovolným zcizením — zpět ode dne exekučního prodeje nebo ode dne povolení vnučené správy.

Věcné ručení může tedy býti úřadem uplatněno jen do dvou (tří) let od splatnosti dotyčného nedoplatku, a to jen s podmínkou, že před uplynutím této lhůty bude

dražba skutečně provedena nebo vnucená správa skutečně povolena. Provedení exekuční dražby (povolení vnucené správy) ve 2(3)leté lhůtě je tedy *conditio sine qua non* pro existenci zákonného zástavního práva nedoplatků domovní daně na dotyčné realitě, a je prý tedy mylný názor žalovaného úřadu, že dvou(tří)-letá lhůta rozhodná pro existenci zákonného zástavního práva plyne při dobrovolném prodeji ode dne kupní smlouvy.

Dovozujíc, že v daném případě přichází v úvahu dvouletá lhůta, namítá stížnost, že kdyby dne 1. prosince 1931 byla provedena dražba, mohlo by se uplatňovati věcné ručení jen pro nedoplatky splatné do dvou let od 1. prosince 1931, t. j. splatné od 1. prosince 1929, tedy jen nedoplatky za roky 1930 a 1931. I tehdy by tedy věcné ručení reality za nedoplatky z r. 1929 a dřívějších bylo již vyloučeno; tím spíše je však vyloučeno, jestliže dražba ani vnucená správa nebyla vůbec doposud, jak nesporno, provedena.

K tomu sluší uvést:

Jak je patrné z reprodukováného obsahu naříkaného rozhodnutí a vývodů stížností, je na sporu otázka výkladu ustanovení § 265, odst. 4. Ustanovení toto praví: Po převodu vlastnického práva ve veřejných knihách . . . zůstává dřívější držitel osobním dlužníkem daní uvedených v předchozích odstavcích s přírážkami a příslušenstvím, které bud'tež u něho nejprve vymáhány; nevede-li tento postup k cíli, budiž uplatněno (§ 266) věcné ručení (odst. 1.—3.) proti novému držiteli . . . Z ustanovení tohoto tedy se podává, že upravuje věcné ručení v případě převodu vlastnického práva ve veřejných knihách, aniž by činilo rozdíl, na jakém právním titulu se tento knihovní převod stal, a to v obsahu resp. rozsahu, jak je uveden v odst. 1.—3. téhož paragrafu. Tato ustanovení upravují ručební povinnost stran nedoplatků daní pozemkové a domovní s přírážkami a přísl. v případě exekučního prodeje zavazeného objektu resp. v případě povolení vnucené správy, a to časově rozdílně podle toho, byl-li nedoplatek knihovně zajištěn či nikoliv.

Poněvadž v daném případě jde nesporně o nedoplatky knihovně nezajištěné, nepadá v úvahu ustanovení § 265, odst. 3., a rovněž vzhledem k povaze věci stojící mimo úvahu ustanovení odst. 2. Je tu tedy pro posouzení rozsahu ručení směrodatné jen ustanovení odst. 1., který, pokud to má pro spor význam, vyslovuje: Nedoplatky, jež se staly splatnými v posledních dvou letech, počítajíc nazpět ode dne exekučního prodeje (udělení příklepu) zavazeného objektu nebo ode dne povolení vnucené správy, zatěžují i bez knihovního zápisu nemovitost zákonným právem zástavním, majíce přednost přede všemi knihovními pohledávkami. Stanoví se tu tedy rozsah

ručební povinnosti do 2 let, počítajíc zpět ode dne exekučního prodeje (ode dne udělení příklepu), po případě ode dne povolení vnučené správy zavazeneho objektu. Důsledkem toho je, že při převodu nuceném ručí nový nabyvatel za nedoplatky splatné v posledních dvou letech přede dnem, kdy nuceným převodem nemovitost na něj přešla, že tedy jest zde rozsah ručení stanoven tím způsobem, že nabyvatel ručí za nedoplatky splatné v době dvou let přede dnem převodu nemovitosti. Odkazuje-li pak odst. 4., jak bylo již shora řečeno, co do rozsahu ručební povinnosti na toto ustanovení, pak lze obsah jeho logicky vykládati jediňe, že stanoví rozsah povinnosti té rovněž tím způsobem, že i při jiném způsobu nabytí nemovitosti ručí nabyvatel za nedoplatky, splatné v době dvou let přede dnem převodu nemovitosti. Nelze však ustanovení § 265, odst. 4., vykládati v tom směru — jak to činí stížnost — že by i pro tento případ byl stanoven požadavek převodu nucenou dražbou resp. uvalení vnučené správy, poněvadž pak by ustanovení toto vzhledem k tomu, že pro tyto případy obsažena jsou příslušná ustanovení v odst. 1. téhož paragrafu, bylo úplně zbytečné a nemělo by — kromě ustanovení o pořadu vymáhání — logického oprávnění.

(Pokračování.)

LITERÁRNÍ ZPRÁVY

Gregor K r e k: **Anton Randa, Gedächtnisschrift zur hundertsten Wiederkehr seines Geburtstage**, Ljubljana, 1935, str. 41.

Jest vskutku zásluhou, že prof. dr. Krek vydal německy jubilejní studii o Randovi, která původně otištěna byla v září 1934 v časopisu »Slovenski pravnik«, a tak umožnil této zajímavé práci širší zveřejnění a známost ve vědeckých kruzích. Autor nenapsal jen oslavnou studii, nýbrž hodnotí Randovu právnickou osobnost kriticky. Randa není genius, neboť chybí jemu ona původnost a elementární síla, která přináší světu zcela nové idee; Randa právě svým smyslem pro praktičnost jest však fenomen, bez něhož nelze si představit rakouskou soukromoprávní literaturu minulého století (str. 7). Nové impulsy rakouské civilistice dal Unger; Randa s nadšením tyto popudy uváděl ve skutek. Mezi Randou a Ungrem jsou mnohé podobnosti: oba politici, oba jako skoro všichni významní civilisté moderní doby spoluutvářili denní život: Randa zprvu jako soudní úředník a později jako člen říšského soudu, Unger jako president nejvyššího soudu (str. 13), oba navazovali na poznatky historické školy, učili však živé právo, kdežto dogmatické dějiny byly jim jen pomocníci výkladů, nikoliv účelem (str. 14). Randa vždy přihlížel k účelům praktickým, v čemž se jeví sociologická metoda (str. 16); smysl pro skutečnost jest patrný také z přčetných legislativně politických spisů Randových,