

IURIDICA 1

OBSAH

I.

1. *Milan Bakeš*: Finanční politika socialistického státu a její úkoly v současném období 3
2. *Marie Karfíková*: Finančně právní předpisy ve zdokonalené soustavě řízení 11
3. *Milan Bakeš*: Teoretická problematika státních příjmů 21

II.

1. *Vladimír Zahálka*: Finanční hospodaření, jeho teoretické základy a právní úprava 49
2. *Vladimír Komender*: K ekonomické a právní podstatě odvodů do státních (místních) rozpočtů 65
3. *Miloš Borovička*: Daňové nástroje k podpoře rozvoje služeb 77

СОДЕРЖАНИЕ

I.

1. *Милан Бакеш*: Финансовая политика социалистического государства и ее задачи в современный период 3
2. *Мария Карфикова*: Предписания финансового права в усовершенствованной системе управления 11
3. *Милан Бакеш*: Теоретическая проблематика государственных доходов 21

II.

1. *Владимир Загалка*: Финансовое хозяйство, его теоретические основы и правовое регулирование 49
2. *Владимир Комендер*: К экономической и юридической сущности отчислений в государственные (местные) бюджеты 65
3. *Милош Боровичка*: Налоговые орудия для поддержки развития услуг 77

MILAN BAKES

FINANČNÍ POLITIKA SOCIALISTICKÉHO STÁTU A JEJÍ ÚKOLY V SOUČASNÉM OBDOBÍ

§ 1. FINANČNÍ ČINNOST SOCIALISTICKÉHO STÁTU

Základní směry činnosti socialistického státu, v nichž se projevuje jeho třídní podstata a konkretizují se jeho úkoly, projevují se v jeho funkcích. K nejdůležitějším z nich patří jistě funkce hospodářsko-organizátorská, kulturně výchovná, funkce ochrany socialistického společenského pořádku, rozvoje vzájemné politické, hospodářské a další spolupráce v rámci RVHP apod.

Aby socialistický stát mohl plnit své funkce, musí mít k tomu potřebné zdroje. Za tím účelem je nezbytné soustřeďovat především peněžní prostředky a znovu je rozdělovat. Peněžní prostředky, které socialistický stát získá jako podíl na národním důchodu a pomocí nichž financuje plnění svých úkolů a funkcí, hlavně pak v rámci hospodářsko-organizační a kulturně výchovné činnosti, soustřeďuje do peněžních fondů, kterými rozumíme účelovou formu soustřeďování, rozdělování a používání peněžních prostředků.

Tyto fondy mohou být buď fondy centralizovanými, pokud se prostředky v nich uložené používají k financování celospolečenských potřeb, nebo fondy decentralizovanými, jestliže se jedná o prostředky, které používají jiné subjekty než celostátní.

Nejdůležitějšími z peněžních fondů jsou státní centralizované peněžní fondy, které tvoří státní rozpočty a státní účelové fondy, úvěrový fond, fond hotovostních peněžních prostředků, devizový fond, fond majetkového a osobního pojištění.

K centralizovaným peněžním fondům patří také družstevní centralizované peněžní fondy.

Hlavními decentralizovanými peněžními fondy jsou v Československu rozpočty národních výborů včetně fondů rezerv a rozvoje, peněžní fondy státních socialistických podniků (obratový fond, fond základních prostředků, fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb atd.) a peněžní fondy družstev (jednotlivých zemědělských družstev, spotřebních družstev a výrobních družstev). Přitom je ovšem nutno poznamenat, že stupeň centralizace či decentralizace bývá někdy relativní. Tak např. peněžní

fondy nadpodnikových orgánů jsou fondy centralizovanými ve vztahu k fondům podniků, ale zároveň i fondy decentralizovanými vůči státnímu rozpočtu či úvěrovému fondu Státní banky československé.

Soustřeďování peněžních prostředků do centralizovaných a decentralizovaných peněžních fondů a jejich opětovné rozdělování tvoří *finanční činnost socialistického státu*.¹⁾

Finanční činnost velmi úzce souvisí s realizací úhrnného společenského produktu a národního důchodu a s jejich rozdělováním v hodnotové podobě, tj. prostřednictvím peněz, které zde vystupují buď ve funkci oběživa nebo platidla.

K finanční činnosti v širším slova smyslu musíme však řadit i takovou činnost, kdy přímo nedochází k tvorbě, rozdělování a používání peněžních fondů, a kdy mnohdy peněžní prostředky vystupují pouze ve formě měřítká hodnot. Patří sem např. celá oblast finančního plánování, ať již jde o schvalování a další proces u státních rozpočtů, měnového plánu, úhrnného finančního plánu a členitou činnost, související se zaznamenáním finančních vztahů např. v účetnictví, či v jejich analýze prostřednictvím finanční kontroly a podobně. Přestože se tedy zde nejedná o přímý vztah k ústředním nebo decentralizovaným peněžním fondům, vždy je možno tento vztah nalézt alespoň nepřímě, zprostředkovaně.

Finanční činnost socialistického státu dostává svůj výraz ve *finančně-právních aktech*. Právní forma těchto aktů závisí na jejich ekonomickém obsahu a funkční působnosti orgánu, který finančněprávní akt vydal.

Převážná část finanční činnosti socialistického státu je řízena a regulována *právními předpisy*. Právními předpisy je stanoven odvod části zisku podniku do státního rozpočtu, daně a poplatky, jejich výše a způsob vybírání. Právními předpisy je upraven státní rozpočet a další finanční plány, úvěr, měna, devizové hospodářství, pojištění a spořitelnictví i celá řada dalších finančních institutů.

Význam finančně ekonomických nástrojů v soustavě plánovitého řízení národního hospodářství podtrhuje důležitost právních norem, které upravují společenské vztahy vznikající při realizaci finanční činnosti státu. Finanční činnost socialistického státu je projevem jeho hospodářskoorganizačské funkce a významným prostředkem uskutečňování jeho hospodářské politiky. Její obsah, úkoly i organizačně právní formy, v nichž se uskutečňuje, vykazují určité specifické znaky, které ji odlišují od ostatních činností státu. Tato specifika vyvolávají jednak potřebu specializovaných orgánů, které tuto činnost řídí, organizují a provádějí, tzv. orgánů finančních, jednak podmiňují existenci finančního práva jako samostatného právního odvětví.

¹⁾ Podrobněji viz Bakeš a kol.: Československé finanční právo. Panorama, Praha 1979, str. 11 a násl.

§ 2. FINANČNÍ POLITIKA SOCIALISTICKÉHO STÁTU, JEJÍ CÍLE A NÁSTROJE

Určující součástí finanční činnosti socialistického státu je jeho *finanční politika*. Obecně lze finanční politiku charakterizovat jako použití finančních nástrojů, které stát, to je jeho příslušný finanční orgán, používá a uplatňuje ve finančních vztazích, resp. při plánování cílů, kterých má být ve finančních vztazích dosaženo. Finanční politika je zvláštní a významnou složkou politiky hospodářské.

Finanční politiku jako součást hospodářské politiky socialistického státu představuje aktivní využívání financí státem k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti. Přispívá k mobilizaci finančních zdrojů společnosti a jejich racionálním využíváním k neustálému rozvoji výrobních sil.

Význam finanční politiky výstižně charakterizoval V. I. Lenin, který řekl: „Musíme stůj co stůj dosáhnout důležitých finančních přeměn, ale nesmíme zapomenout, že jakékoli naše radikální reformy budou odsouzeny k nezdaru, nebudeme-li mít úspěch ve finanční politice.“²⁾

Finanční politika za socialismu vychází z ekonomické podstaty socialistických financí, které plánovitým vytvářením, rozdělováním a využíváním peněžních fondů napomáhají zabezpečovat plynulý chod rozšířené reprodukce a podporují růst životní úrovně obyvatelstva. Základní direktivy pro finanční politiku socialistického státu stanoví sjezdy Komunistické strany Československa a zasedání ústředního výboru KSČ. Finanční politika za socialismu musí v souboru svých konkrétních opatření realizovat vedoucí úlohu strany ve společnosti.

Kromě principu vedoucí úlohy strany je působení finanční politiky založeno na úloze socialistického státu a jeho hlavních funkcích, na společném vlastnictví výrobních prostředků a na třídním charakteru jeho opatření. *Finanční politiku v jejím souhrnu lze charakterizovat jako tu část ekonomické praxe, která v souvislosti s řízením procesu rozšířené socialistické reprodukce pomocí souboru právních, metodických, dispozičních a kontrolních opatření realizuje plánovitou tvorbu, rozdělování a používání peněžních fondů v souladu s úkoly stanovenými v plánech rozvoje národního hospodářství.*³⁾

Finanční politika socialistického státu má tedy plánovitý charakter. Realizuje se v rámci a v souladu s dlouhodobými, střednědobými a ročními plány rozvoje národního hospodářství.

²⁾ V. I. Lenin: Spisy, sv. 27. Svoboda, Praha 1954, str. 382.

³⁾ Viz V. Kyzlink, L. Lér: Finanční teorie a politika. Svoboda, Praha 1981, str. 375 a násl.

Cílem finanční politiky je zabezpečit rozdělováním a znovurozdělováním finančních zdrojů bezporuchový a efektivní průběh rozšířené socialistické reprodukce. Finanční politika musí přispívat k růstu materiální výroby a k plnění státních plánů rozvoje národního hospodářství tím, že zabezpečuje vytváření nezbytných finančních zdrojů, nutných k financování plánovaných úkolů. Finanční politika musí ale i přispívat k upevňování finanční a měnové stability dodržováním principu, že veškeré výdaje musí být vždy v přísném souladu s disponibilními zdroji a dále upevňovat plánovací a finanční kázeň. A konečně je úkolem a cílem finanční politiky přispívat k hlubšímu zapojování československé ekonomiky do mezinárodní dělby práce pomocí kurzové a devizové politiky a prohlubování úlohy převoditelného rublu.⁴⁾

Finanční politika socialistického státu se realizuje pomocí určitých nástrojů. K *nejdůležitějším nástrojům* finanční politiky patří:

- úhrnný finanční plán,
- státní rozpočet a rozpočty národních výborů,
- odvody, daně a poplatky placené organizacemi i obyvatelstvem,
- intervence, dotace, subvence, cenové přírážky a srážky apod.,
- finanční normy, limity, ukazatelé,
- finanční plány podniků,
- odpisy základních prostředků,
- pojistné plány,
- úvěry poskytnuté organizacím a půjčky obyvatelstvu,
- pokladní, úvěrový a devizový plán, tvořící ve svém souhrnu plán měnový,
- měnové kursy, resp. přepočítací poměry,
- finanční kontroly a revize.

Kromě základních finančních nástrojů používá finanční politika i nástrojů dalších, kterými jsou ceny a mzdy. Použití cen a mezd jako nástrojů finanční politiky je nezbytné, protože mají na finance úzkou vazbu. Vždyť jak finance, tak ceny a mzdy tvoří jednu z kategorií rozdělování.

Finanční politika socialistického státu je uskutečňována jeho orgány, které nazýváme *orgány finančními*. K finančním orgánům patří jednak orgány finanční správy a ministerstva financí ČSSR, ČSR a SSR, finanční správy a finanční odbory a komise národních výborů a dále peněžní ústavy — Státní banka československá, Československá obchodní banka, a. s., Živnostenská banka, n. p. Investiční banka a Česká a Slovenská státní spořitelna. K finančním orgánům řadíme i Českou a Slovenskou státní pojišťovnu.

⁴⁾ Viz práci citovanou v poznámce 3), str. 382 a násl.

Charakteristickým rysem finančních orgánů je skutečnost, že se finanční činností zabývají jako svou činností základní a nejdůležitější. Finanční politiku socialistického státu však uskutečňují i další orgány, u kterých finanční činnost není činností nejdůležitější. Tak např. při ukládání a vybírání cla uskutečňuje finanční politiku Ústřední celní správa, resp. její složky, při ukládání a vybírání notářských poplatků státní notářství apod. Realizace finanční politiky není tedy pouze věcí finančních orgánů, ale i celé řady orgánů a organizací dalších. Jen úzkým sepětím všech subjektů může být dosaženo jejích cílů.

§ 3. FINANČNÍ POLITIKA A ÚKOLY FINANČNĚPRÁVNÍ VĚDY V SOUČASNÉM OBDOBÍ

Na XVI. sjezdu Komunistické strany Československa bylo v přednesené zprávě o hlavních směrech hospodářského a sociálního rozvoje ČSSR na léta 1981—1985 zdůrazněno využívání socialistického práva, které musí přispět k důslednému uplatňování Souboru opatření ke zdokonalení plánovitého řízení národního hospodářství. Výslovně byl též vysloven požadavek lepšího využívání finančního zákonodárství, a to v kontextu s uplatňováním Souboru opatření ke zdokonalení plánovitého řízení národního hospodářství a posilování plánovací, smluvní, finanční a pracovní disciplíny. V této souvislosti vyvstává do popředí i požadavek celkového *zvýšení úlohy čs. finančního práva jako nástroje k zabezpečování záměrů finanční politiky státu*, která je integrální součástí jeho hospodářské politiky, realizující záměry přijaté v oblasti čs. národního hospodářství a jeho dalšího rozvoje XVI. sjezdem KSČ. Zvýšit úlohu čs. finančního práva je ovšem úkolem dlouhodobějším, neboť nejde jen o zkvalitňování platného finančního práva tak, aby odpovídalo zvýšeným nárokům kladeným na toto právní odvětví, ale jde též o jeho aplikaci, kde klíčovou roli má lidský činitel. Přitom naléhavě vystupuje požadavek zvyšování právního vědomí všech, kdož s finančním právem přicházejí do styku, zintenzivňování právní propagandy a právní výchovy občanů i jejich patřičné informovanosti. V neposlední řadě pak nutno usilovat o další zvyšování kvalifikace všech, kdož mají uplatňovat finančně právní předpisy, o zvýšení aktivního přínosu právní teorie k řešení problémů spojených s tvůrčím uplatňováním finančního práva.⁵⁾ Jde zde posléze i o zvážení optimálního sepětí výuky práva s požadavky praxe.

Nezbytným předpokladem prohloubení finanční politiky a dalšího rozvoje finančního práva jako celku a tím i jeho jednotlivých institutů je

⁵⁾ Podrobněji viz M. Bakeš, M. Svoboda: Za aktivnější úlohu finančního práva Finance a úvěr č. 9/1981.

rozšíření znalostí o působení finančněprávních norem na společenský vývoj. Tyto poznatky jsou realizovány aplikací výsledků finančněprávní vědy.

Hlavním úkolem vědy o československém finančním právu je sledovat, hodnotit a zevšeobecňovat výsledky působení jednotlivých finančněprávních norem v praxi, a to hlavně z hlediska, zda by byl příslušnou normou dosažen předpokládaný účinek, zkoumat, do jaké míry odpovídá existující systém finančněprávních norem současným potřebám řízení národního hospodářství a vůbec celkovým zásadám finanční politiky socialistického státu, napomáhat vytváření jednoduché a občanům srozumitelné normy a předpisy, rozpracovávat používanou finančněprávní terminologii a přizpůsobovat ji současným poznatkům finanční teorie a praxe, sledovat formy a metody právní regulace finanční činnosti v ostatních socialistických státech a využívat jich při teoretickém rozpracování jednotlivých problémů našeho finančního práva.

Věda o finančním právu však není jedinou vědní disciplínou, která se zabývá zkoumáním finanční činnosti, finanční politiky a financemi vůbec. Velmi blízká vědě o finančním právu je finanční věda. I když jsou si tyto dvě vědní disciplíny velmi blízké, nelze je zcela z přísně logického a terminologického hlediska ztotožňovat. Zatímco věda o finančním právu je vědou právní, je finanční věda vědou ekonomickou. Ekonomika při zkoumání financí a finanční činnosti zajímá předně obsah, tedy ekonomická stránka, zatímco právníka spíše jejich forma, tedy právní stránka. Z tohoto faktu však nevyplývá, že by právník při zkoumání formy, tedy právních hledisek, měl opomíjet stránku ekonomickou a naopak. Při dnešním rozvoji vědy je dokonce nezbytná úzká spojitost obou vědních disciplín. Věda o finančním právu musí ovšem vždy vycházet z ekonomické základny, tj. z finanční vědy. Naopak finanční věda by měla zkoumat i některé aspekty organizačněprávní, v kterých se obsahová stránka financí realizuje.

Dnešní názory již vycházejí z uvedené teze a chápou finanční vědu komplexně, tedy jako ucelený systém poznatků o financích a finančních činnostech socialistického státu. Takto chápané pojetí finanční vědy, které pokládáme za správné, akcentuje úzké sepětí obsahu a formy, tedy ekonomie a práva při řešení finanční problematiky socialistického státu.

Věda finančního práva musí však těžit nejen z výsledků finanční vědy, ale i z výsledků jiných vědních oborů, zejména politické ekonomie, obecné teorie státu a práva, sociologie apod. Tato skutečnost vyplývá z nutnosti zkoumání norem finančního práva z aspektu společensko-ekonomických podmínek, z nichž tyto normy vycházejí, a ve světle jejich společenských, politických a ekonomických základů a účinků. Odtržení norem finančního práva od jeho společenskoekonomického základu by mohlo mít za následek zcela nepředvídané účinky těchto norem.

Věda finančního práva však musí být v úzkém spojení i s jinými disciplínami, jako vědou státního práva, správní vědou, vědou práva mezinárodního apod. Je tomu tak především proto, že analýza norem finančního práva není myslitelná bez využití výsledků jiných právních věd. Např. hodnocení norem rozpočtového práva z hlediska realizace politických funkcí rozpočtu není možné bez využití poznatků, k nimž došla věda státního práva. Naopak finančněprávní analýza může zase obohatit výsledky vědy státního práva tím, že objasní obsah a rozsah oprávnění a povinností orgánů státní moci v oblasti finančního hospodaření.

Dále je nutno připomenout, že existuje řada právních norem, které nelze beze zbytku zařadit do jednoho odvětví práva. Např. normy mezinárodního finančního práva musí být zkoumány jak vědou mezinárodního práva soukromého i veřejného, tak i práva finančního. Jedině tak je možno provést jejich všestrannou a účinnou analýzu. Totéž je možno říci o normách, které upravují příslušné instituty komplexně, aniž by při formulaci těchto norem byl zákonodárce veden postulátem dělby na odvětví. Příkladem mohou být normy v oblasti organizace peněžnictví, kde vedle sebe vystupují normy práva občanského a finančního, vyhláška o úvěrování organizací, která obsahuje normy práva hospodářského a finančního, apod. Je tedy možno konstatovat, že i přes stále větší specializaci řady vědních disciplín není možno dnes odpovědný vědecký výzkum provádět bez jeho integrace, tedy bez vzájemného využívání poznatků souvislých obecných i specializovaných právních i ekonomických oborů.

V dalším období stojí před vědou finančního práva celá řada úkolů, daných usnesením stranických a státních orgánů. Usnesením vlády ČSSR č. 42/1980 Sb. byl přijat Soubor opatření ke zdokonalení soustavy plánovitého řízení národního hospodářství, jehož realizace je věcí nejen ekonomů, ale i právníků. I když celá řada úseků finančního práva je stabilizována a není nutno počítat v dohledné době s novou právní úpravou, přesto k dílčím úpravám bude i v této pětiletce zřejmě docházet (jde např. o vztahy organizací ke státnímu rozpočtu, resp. rozpočtům národních výborů, kde po přestavbě velkoobchodních cen bude nutno nově stanovit soustavu odvodů. Zásadnější změny se již uskutečnily k 1. 1. 1983, takže další úpravy budou mít povahu pouhých korektur, např. u příspěvku na sociální zabezpečení.

Aktivní stránka socialistického finančního práva a jeho úloha při pomoci národnímu hospodářství a dalšímu rozvoji socialistických vztahů v naší ekonomice spočívá především v tom, aby odpovídala ekonomickým vztahům dané etapy socialistické společnosti a záměrům dalšího jejího rozvoje, které napomáhá zabezpečovat. V tomto směru je třeba platnou finančněprávní úpravu podrobovat nepřetržité a systematické prověrce praxí, která je účinným kritériem životnosti nebo zastaralosti právních před-

pisů. Přitom finanční právo musí při svém každodenním uplatňování usměrňovat tuto praxi tak, aby nebyla živelná, ale cílevědomě směřovala k dosažení cílů sledovaných i samotným finančním právem, promítajících se v dlouhodobých koncepcích finanční politiky socialistického státu. V těchto širších souvislostech je třeba se zamýšlet např. nad tím, zde nejsou dnes již překonané některé právní předpisy, jež řadíme pod pojem práva měnového, anebo zda právní předpisy, jež v této oblasti platí, nezaostaly, zda jsou dostatečně odpovídající. Vždyť předmětem měnového práva jsou i takové ekonomické kategorie, jaké představuje měnový nebo devizový kurs a problematika různých přepočítacích poměrů a jejich stanovení. Nedostatečná nebo již neodpovídající právní úprava některých ekonomických kategorií v této oblasti se může promítat negativně v oblasti mezinárodního platebního styku, na úseku zahraničního cestovního ruchu a v devizových operacích vůbec. Naskýtají se i další otázky, jako např. zda nenazrál již čas vhodný pro komplexní prověrku čs. finančního práva a jeho důslednou purifikaci od již zbytečných a obsolentních právních předpisů, namnoze nižšího řádu. Vždyť zvýšení kvality čs. finančního práva znamená do budoucna vklad i pro jeho aktivnější úlohu. K této kvalitnější úloze by posléze přispělo i větší využívání srovnávací právovědy, a to zejména pokud jde o finanční právo ostatních socialistických zemí, především SSSR, a vytváření předpokladů pro sblížování právních úprav socialistických států v oblasti financí a bank. Úsilí v tomto směru by odpovídalo i cílům Komplexního programu socialistické ekonomické integrace, a proto by nemělo být opomíjeno.

MARIE KARFÍKOVÁ

FINANČNĚPRÁVNÍ PŘEDPISY VE ZDOKONALENÉ SOUSTAVĚ ŘÍZENÍ

Na XVI. sjezdu Komunistické strany Československa bylo v přednesené zprávě o hlavních směrech hospodářského a sociálního rozvoje ČSSR na léta 1981 až 1985 zdůrazněno využívání socialistického práva, které musí přispět k důslednému uplatňování Souboru opatření ke zdokonalení soustavy plánovitého řízení národního hospodářství. Výslovně byl též vyzdvižen požadavek lepšího využívání finančního zákonodárství, a to v souvislosti s uplatňováním Souboru opatření a posilováním plánovací, smluvní, finanční a pracovní disciplíny. Tím se dostává do popředí i požadavek celkového zvýšení úlohy čs. finančního a hospodářského práva jako nástroje k zabezpečování záměrů finanční politiky státu, která je integrální součástí jeho hospodářské politiky, realizující záměry XVI. sjezdu KSČ.

Soubor opatření ke zdokonalení soustavy plánovitého řízení národního hospodářství po roce 1980 představuje — jak již plyne z jeho oficiálního označení — především problematiku ekonomickou. Tak je také běžně interpretován, propagován a vysvětlován. Právní stránka jednotlivých opatření ustupuje přitom částečně do pozadí. Ve skutečnosti však ekonomická náplň a právní podoba souborových opatření tvoří vzájemně nerozlučitelnou jednotu do té míry, že bez převedení do právních předpisů by tato opatření nemohla vstoupit do stádia své realizace. Plyne to do značné míry ze vztahu mezi základnou a nadstavbou v každé etapě společenského vývoje.

Význam právní úpravy Souboru opatření se projevil zřetelně v závěru roku 1980, kdy bylo třeba vydat příslušné právní předpisy, aby jejich prostřednictvím mohla zmíněná opatření 1. lednem 1981 vstoupit do života a plnit svou ekonomickou funkci. Právní předpisy tedy umožnily jejich působení. Šlo o právní předpisy publikované v částkách č. 40, 41, 44 a 45 Sbírky zákonů.

Je přirozené, že finanční předpisy v rámci Souboru opatření zaujímají významné místo, protože jediné předpisy tohoto odvětví práva mohou dopomoci ke zvýšení účinnosti působení financí na efektivnost naší ekonomiky. Současně tyto předpisy působí i na rozvoj a využití chozrasčotu. Růst efektivnosti národního hospodářství, udržení obnovené dynamiky jeho vývoje je jeden ze strategických cílů vytýčených pro hospodářskou politiku XVI. sjezdem KSČ.

Smyslem a cílem opatření je tedy především efektivnost a kvalita celého procesu společenské reprodukce. Soubor opatření vnesl do hospodářské soustavy stimuly, které mají vést k lepším výsledkům, mimo jiné též ke zreálnění hodnotových vztahů.

Jakkoliv byla a jsou opatření koncipována jako jednotný program, jejich realizace nastávala postupně tak, že většina nových pozměněných nástrojů musela být k dispozici již při přípravě sedmé pětiletky, a to nejpozději k 1. lednu 1981; ostatní opatření byla časově rozložena podle jejich připravenosti a zejména též s přihlédnutím k jejich společenské závažnosti. Šlo např. o novelizaci hospodářského zákoníku, novou právní úpravu odvodů do státních rozpočtů, vyhlášku o fakturaci investičních dodávek atd. Soubor opatření zahrnuje do zmíněného hospodářského mechanismu též právní úpravu vztahů vznikajících v průběhu socialistické reprodukce. A jestliže hodnotové vztahy tvoří jeden ze základních stimulačních prostředků, je zcela v souladu s uvedeným realizačním plánem jednotlivých opatření, že se časově dostaly do popředí právní předpisy upravující hodnotové vztahy a nástroje, poněvadž efektivnost a kvalita tvořící motto souborových opatření, jsou jen jiné výrazy pro hodnotové vztahy. Intenzitu, s jakou se projevují v reprodukčním procesu, možno rozdělit do tří fází:

1. Především každá hospodářská činnost patřící do společenské reprodukce předpokládá hodnotové vztahy umožňující tvorbu a směnu zboží v nejširším smyslu bez zřetele na konečný výsledek této činnosti, tedy dá se říci neutrálně.

„Neutrálně“ působící hodnotové vztahy vznikají a projevují se do značné míry s objektivní nutností. Vyjádřeno v makroekonomických kategoriích jde o tvorbu a rozdělování společenského produktu a národního důchodu, na úrovni podnikové pak o dodavatelsko-odběratelské vztahy v hodnotové podobě, tj. j. o prodej a nákup surovin všeho druhu, výrobků, pomocných látek, dále o úhradu dalších nákladů na výkony, služby a zejména na mzdy, rovněž pak o ryzí peněžní proudy, jakými jsou tržby a manipulace s nimi, úvěr, zisk a jeho rozdělování, atd.

2. Hodnotových vztahů však může být použito nejen neutrálně, nýbrž též k vyvolání tlaku na hospodářský výsledek, k usměrňování hospodářského procesu, ke stimulování zájmů jednotlivých pracovníků i celých kolektivů a organizací ve formě mezd, cen úvěru apod. Právní předpisy, které toto působení formulují a regulují, lze označit za stimulační.

3. Konečné hodnotové nástroje plní i funkci represivní ve formě pokut, penále a jinak označovaných postihů a jejich právní úprava má tedy represivní charakter.

Soubor opatření, i když nikoliv ve stejném rozsahu, využívá popsaného trojího působení hodnotových vztahů. Přitom jejich právní úprava (a stej-

ně tak právní regulaci ostatních nástrojů) bere na vědomí do značné míry „globálně“ poukazem na to, že jako součást zdokonalené soustavy plánovitého řízení národního hospodářství nutno provést neprodleně konfrontaci jednotlivých opatření s dosud platnými předpisy a postupně v nich uskutečnit nezbytné úpravy tak, aby právní řád nejen reagoval na hospodářsko-politické změny vyplývající ze souborových opatření, ale aby též aktivně působil na jejich uskutečňování a tím i na další pozitivní vývoj naší společnosti.¹⁾

Převážná většina hodnotových nástrojů musela být právně uskutečněna ještě dříve, než se mohlo přikročit vůbec k realizaci Souboru opatření. Nebylo a nebude proto třeba na tomto úseku po 1. 1. 1981 v platných právních předpisech provádět zásadnější změny s výjimkou úprav, které vyplynou z některých souborových opatření samotných (např. způsob odvodů do státních rozpočtů). Vyhovující stav vykazuje zejména skupina neutrálně působících právních norem. Její úprava platná k 1. 1. 1981 je pro Soubor opatření dostačující a nevyžaduje podstatnějších nebo vůbec nějakých korektur. Bylo by sem možno zahrnout např. předpisy o peněžním styku hospodářských organizací, o technice placení, úvěrování, základní předpisy cenové, předpisy o dani z obrátu atd.

Právní předpisy s náplní stimulační, jak už řečeno, byly vydány před vstupem Souboru opatření do života a v převážné míře se též nepočítá s jejich změnou v brzké budoucnosti. Nástroje jimi upravované tvoří jeden z hlavních principů, majících vyvolat účinný zájem a ekonomický tlak na plnění plánů a na dosažení zlepšených výsledků v našem hospodářství. Časový „předstih“ příslušných předpisů před ostatními normami souvisí se skutečností, že totiž Soubor opatření navazuje těsně na Komplexní experiment řízení efektivnosti a kvality a přejímá z něho pohotové stimulační nástroje prošlé tříletým ověřováním v praxi. Právní úpravu těchto ekonomických prostředků uvádělo ve zvláštní příloze usnesení vlády ČSSR č. 279/1977 o Komplexním experimentu. Předpisy do přílohy zahrnuté byly novelizovány pro účely tohoto experimentu a pak po dalších korekturách nabyly nové podoby v právních normách publikovaných ke konci roku 1980. Pro lepší orientaci o popisované právní materii uvádím v poznámce č. 2 předpisy, jimiž byl realizován Komplexní experiment a v poznámce č. 3 právní normy, jimiž vstoupil do první etapy svého provádění Soubor opatření.^{2) 3)}

¹⁾ Soubor opatření, oddíl III, písm. G. Rudé právo ze dne 14. 3. 1980.

²⁾ 1. zákon č. 111/1971 Sb., o odvodech do státního rozpočtu a příspěvku na sociální zabezpečení,

2. zákon č. 88/1977 Sb., o státním rozpočtu československé federace na rok 1978,

3. nařízení vlády ČSSR č. 151/1975 Sb., o finančním hospodaření státních hospodářských a některých dalších socialistických organizací,

4. nařízení vlády ČSSR č. 136/1973 Sb., o státním řízení v oblasti cen,

Materie normovaná předpisy uvedenými v obou poznámkách je obsahově totožná; mezi těmito normami ovšem není paralela, poněvadž jednak některé druhy, resp. okruhy hodnotových nástrojů byly upraveny z hlediska legislativně technického odchylně od stavu před 1. 1. 1981 (např. kolektivní smlouvy), jednak Soubor opatření zavedl do hospodářského mechanismu nové stimulační prvky, které nebyly v Komplexním experimentu vůbec nebo nikoliv výrazně zdůrazňovány, (např. problematika chozrasčotu a otázky s ním spojené), a to samozřejmě vyžadovalo speciální právní regulaci.

Stimulační náplň souborových opatření a příslušných opatření právních

5. vyhláška federálního ministerstva financí č. 155/1975 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb,
 6. vyhláška federálního ministerstva financí č. 153/1975 Sb., o financování neinvestičních výdajů na rozvoj vědy a techniky,
 7. vyhláška federálního ministerstva práce a sociálních věcí, č. 157/1975 Sb., o usměrňování mzdového vývoje a odměňování práce,
 8. vyhláška Federálního cenového úřadu, Českého cenového úřadu a Slovenského cenového úřadu č. 137/1973 Sb., o cenách,
 9. směrnice federálního ministerstva financí č. j. V/1-30.304/75 z 15. 12. 1975 o redistribuci finančních zdrojů a prostředků,
 10. směrnice federálního ministerstva financí č. j. V/1-30.305/75 z 15. 12. 1975 o financování oběžných prostředků,
 11. výnos federálního ministerstva práce a sociálních věcí č. j. II/3-1586/77 z 25. 10. 1977 o hmotné zainteresovanosti vedoucích pracovníků,
 12. pravidla federálního ministerstva financí pro uplatnění finančně ekonomických nástrojů v zahraničním obchodě pro období 1976—1980 č. j. XIII/1-24.041/75 z listopadu 1975,
 13. jednotné metodické pokyny Státní plánovací komise pro vypracování návrhů prováděcích plánů na rok 1978 (č. j. 20.999/77 z března 1977)
 14. směrnice federálního ministerstva pro technický a investiční rozvoj č. j. 117/3/IV-1/71 z 13. 7. 1971 pro oponentní řízení u úkolů státního plánu rozvoje vědy a techniky,
 15. směrnice federálního ministerstva pro technický a investiční rozvoj č. j. 4/1976 pro postup při projednávání závěrů oponentních řízení.
 16. směrnice federálního ministerstva pro technický a investiční rozvoj č. 4/1972 pro výpočty ekonomické efektivity úkolů státního plánu rozvoje vědy a techniky,
 17. směrnice federálního ministerstva práce a sociálních věcí č. j. II/2-1755/76-7700 z 22. 12. 1976 o osobní hmotné zainteresovanosti na výsledcích výzkumu.
- ³⁾ 1. zákon č. 181/1980 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 111/1971 Sb., o odvodech do státního rozpočtu a příspěvku na sociální zabezpečení, ve znění zákona č. 154/1976 Sb. a zákona č. 62/1977 Sb.,
2. nařízení vlády ČSSR č. 161/1980 Sb., o finančním hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků,
 3. vyhláška č. 162/1980 Sb., o financování reprodukce základních prostředků, ve znění vyhl. č. 180/1982 Sb.,
 4. vyhláška č. 163/1980 Sb., o financování neinvestičních výdajů na rozvoj vědy a techniky,
 5. vyhláška č. 164/1980 Sb., o financování oběžných prostředků,
 6. vyhláška č. 165/1980 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb,
 7. vyhláška č. 143/1980 Sb., o usměrňování mzdových prostředků a odměňování práce,
 8. Zásady vlády ČSSR a Ústřední rady odborů pro uzavírání, obsah a kontrolu kolektivních smluv; schválené usnesením vlády ČSSR ze dne 13. listopadu 1980 č. 366 (č. 175/1980 Sb.).

se týká především zisku, jakožto hlavního zdroje financování reprodukčního procesu a hmotné zainteresovanosti zúčastněných subjektů, t. j. státního rozpočtu, VHJ, podniků a kolektivů pracovníků. Stimulačního charakteru vedle zisku nabyly také odpisy. Dotace ze státního rozpočtu se omezují na zvlášť žádoucí ovlivňování hodnotových vztahů a ve výjimečných případech na plánovaný rozvoj hospodářství. S přihlédnutím k úloze vlastních zdrojů (zisk a odpisy) přehodnotil Soubor opatření i funkci bankovního úvěru tak, aby úvěrové prostředky sloužily k podpoře progresivních organizací a jejich hospodářské činnosti a nenahrazovaly automaticky nedostatek vlastních zdrojů v podnicích stagnujících. Stimulační využití vlastních zdrojů i úvěru obstarává soustava finančních (peněžních) fondů účelových (fond obrátový, výstavby, rezervní, technického rozvoje) a fondů hmotné stimulace (fond kulturních a sociálních potřeb, odměn, hmotné stimulace vývozu a rozvoje). Uvedené stimulační nástroje převzal Soubor opatření v podstatě z dosavadní úpravy platné před 1. 1. 1981, která byla prohloubena a v praxi ověřena Komplexním experimentem. O příslušných předpisech normujících tato opatření lze tedy předpokládat, že rámcově vyhovují citovanému již požadavku na schopnost tohoto právního úseku aktivně ovlivňovat hospodářské dění. Ovšem tato schopnost se nepromění ve skutečné působení automaticky. Aby se fungování celého hospodářského systému přeorientovalo plynuleji na náročné principy Souboru opatření, byla zvolena pro první rok pětiletky, kdy se nový systém začal uplatňovat, nižší ekonomická dynamika než v předchozích letech. Tím se mělo předejít přílišnému ekonomickému napětí, které by mohlo nastat. Ovšem nejde o nějaký oddechový čas, nýbrž o to, aby v hospodářském životě duch a smysl souborových opatření a příslušných právních norem zdomácněl.⁴⁾

Rámcově vyhovující právní úprava stimulačních nástrojů je aplikována v praxi nikoliv staticky, pouhým odkazem na základní normy, nýbrž operativními zásahy, které se uskutečňují formou směrníc ústředních správních a hospodářských orgánů, pokynů, aktů hospodářského řízení apod., tedy další normotvornou činností.

Třetí, represivní, oblast hodnotových nástrojů není v Souboru opatření zvlášť zdůrazňována. A souhlasně s tím také příslušné finančně právní předpisy zde vystupují spíše v úloze doplňkové a méně výrazné než ostatní normy.

Dá se obecně říci, že to vyplývá do značné míry z vlastní povahy hodnotových vztahů, které v reprodukčním procesu mají působit především stimulačně nebo alespoň neutrálně. Naproti tomu opatření postihová, sankční signalizují vždy poruchy tohoto procesu a nesou na sobě reflex

⁴⁾ Věrtelář — Příprava plánu na rok 1982, Hospodářské noviny č. 20/1981.

nežádoucnosti, poněvadž je efektivnější nežádoucím jevům předcházet než je následně stíhat. Tomuto postoji dávají výraz souborová opatření na celé řadě míst zdůrazňujících např., že bude také nutno přezkoumat, zda by nebylo účelné zavést zvláštní hospodářské pokuty.⁵⁾ Na tato ustanovení Souboru opatření bylo reagováno rozsáhlou novelizací hospodářského zákoníku, zákon č. 165/1982 Sb., a to jak v ustanovení § 384 a a § 384 b, tak i v ustanovení § 142 a nelze v této souvislosti ani opomenout novelizaci § 24 hospodářského zákoníku. Uvedenými úpravami právního řádu jsou postihována protispolečenská chování organizací a orgánů hospodářského řízení. Tato ustanovení je třeba interpretovat a vykládat v souvislosti s ostatními pasážemi Souboru opatření a zejména s důrazem, který se v nich klade na účinnou předběžnou kontrolu a poruchovou prevenci vůbec.

V typicky hodnotové sféře, jakou je plnění kvalitativních (tedy hodnotových) ukazatelů plánu a příslušných vztahů ke státnímu rozpočtu, připomíná Soubor opatření nutnost kontroly průběžné. Ze zjištěných nedostatků nutno vyvozovat závěry, ale především tak, aby byly odstraněny závady a předešlo se jejich opakování.

Na jiném místě (v oblasti bankovní činnosti) poukazuje Soubor opatření na funkci společenské kontroly v období přípravy nových investic, v jejím průběhu i po dokončení výstavby.

Účinnost kontroly se má zvýšit na všech stupních řízení tak, aby kontrolní poznatky poskytovaly řídicím orgánům a vedoucím pracovníkům objektivní informace o plnění úkolů, o příčinách odchylek a umožňovaly tak zjednávat trvalou nápravu nedostatků, prosazovat principy efektivnosti v tvorbě a užití zdrojů, zvyšovat kvalitu veškeré práce i odpovědnosti, disciplíny a kázně. I tato oblast Souboru opatření byla realizována v souvislosti s novelizací hosp. zákoníku, a to § 6 o kontrole hospodářské činnosti social. organizací a orgánů hospodářského řízení. Zvýrazněním kontroly zcela novým ustanovením nejde jen o zjišťování nedostatků v hospodářské činnosti, ale i o kontrolu v oblasti finanční. Přímou ze zákona, tedy ex lege, vyplývá postavení kontroly, jako součásti hospodářského řízení, jež má poskytovat příslušným orgánům objektivní informace o zajišťování plnění plánu.

Stejně tak v řadě dalších pasáží se stavějí pozitivní stimuly a prevence před následné sankce: právní předpisy realizující Soubor opatření, a to především normy s hodnotovou náplní vyhovují popsánému pojetí, jehož se sankcím dostalo v Souboru opatření. Je v nich respektován poznatek, že sankční postihy mají značně relativní účinky.

Zaplacení pokuty, penále, atd. zhoršuje vždy majetkovou situaci posti-

⁵⁾ Oddíl I, písm. B Souboru opatření.

ženého subjektu a teprve doplňkově má u něho vyvolat depreciační pocity morální. Obojí působení sankcí se ovšem vzájemně prolíná, popřípadě umocňuje nebo neutralizuje. Hmotné důsledky jsou však rozhodující. Povinný subjekt může ovšem majetkovou sankci uhradit jen z prostředků, kterými disponuje. U hospodářských organizací jsou to zpravidla prostředky poskytované ke zlepšení jejich majetkového postavení, k lepšímu plnění běžných úkolů, k usnadnění dalšího rozvoje apod. Pokud organizace takové disponibilní zdroje nemá, jdou sankční postihy nutně na „účet celospolečenský“: organizace je uhrazují jako své prvotní náklady, zhoršují hospodářský výsledek své činnosti nebo zvyšují se požadavky na úhradu ztráty, což obojí v konečných důsledcích nese celá společnost. Pokud pak jde o morální dopad sankcí, lze o jeho reálnosti dost pochybovat vzhledem k tomu, že postih „neživého“ subjektu (právnícké osoby) nemůže vyvolat morální odezvu. Morální účinky zde má navodit např. požadování náhrady za způsobenou škodu na příslušném pracovníkovi, který ji zavinil. Avšak vzhledem k rozsahu, v jakém lze podle zákoníku práce požadovat náhradu (maximálně ve výši trojnásobku průměrného měsíčního výdělku pracovníka), působí tento postup více fiktivně než ve skutečnosti. Neboť např. nedodržení lhůt v investiční výstavbě, nesplnění plánu v technickém vývoji nebo jiných ekonomických momentů v reprodukčním procesu je spojeno s důsledky, které jsou naprosto nesouměřitelné s postihem individuálního pracovníka, nehledě k tomu, zda by zmíněné poruchy bylo vůbec možno spojovat s odpovědností jednotlivce.

Jestliže Soubor opatření ponechává problematiku sankcí v hodnotových vztazích bez větší pozornosti a jestliže zejména nedoporučuje dosavadní systém postihu rozšiřovat a přitom obrací pozornost na předcházení poruchám v hospodářské praxi, lze v tom spatřovat realistické stanovisko k sankční problematice.

Především je třeba ocenit realistický přístup při novelizaci § 24 hospodářského zákoníku, kde dosavadní úprava ukládala přímo ze zákona odvést do státního rozpočtu vše, co bylo plněno z neplatného právního úkonu; tato úprava se v praxi ukázala jako nepřiměřená. Rovněž názory na otázku, zda nastaly právní skutečnosti, s nimiž byla spojena povinnost odvodu, byly často rozdílné. Proto nová právní úprava stanoví, že odvod může být ukládán jen na základě skutečností zjištěných při projednávání sporu. Jde o zvláště významné opatření, které umožňuje, aby státní arbitráž uložila odvést do federálního, popř. republikového rozpočtu vše, co organizace plnit měla nebo plnila, jestliže již s plněním bylo započato. Předpokladem je, že tento odvod bude uložen organizaci, která v době právního úkonu o neplatnosti věděla nebo vědět musela. Částku odvodu stanoví arbitráž podle své úvahy; nemusí tedy jít o vrácení celé částky.

„Zdrženlivý“ vztah k sankcím v souborových opatření se promítá i do

příslušné finančně právní úpravy. Pokud se v ní již postihy ukládají, zdůrazňuje se zároveň nutnost reparace způsobené škody nebo navrácení porušeného hospodářského vztahu do původní či žádoucí podoby. Tak např. souběžně je reparace s postihem normována v § 72 nařízení vlády ČSSR č. 161/1980 Sb., o finančním hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků, v němž se stanoví penále za opožděný odvod povinných plateb do státního rozpočtu. Toto penále má povahu úroků za dobu, po kterou povinný subjekt používal peněžních prostředků patřících již státu. Jde tedy o odčerpání neoprávněně získaného majetkového prospěchu, tedy o obnovení majetkového stavu, v němž měla být organizace při splatnosti odvodu.

Obdobně reparační nikoliv represivní zaměření lze konstatovat i u sankcí vyskytujících se v ostatních právních předpisech majících přímý vztah k Souboru opatření (viz jejich seznam v poznámce č. 3).

Tak podle § 25 vyhlášky č. 162/1980 Sb., o financování reprodukce základních prostředků, může pobočka Státní banky československé při nesplnění nebo nedodržení stanovených podmínek pro řádný průběh investiční výstavby ne zahájit nebo přerušit její financování. Může takto blokovat prostředky ze státního rozpočtu (státních účelových fondů) určené na investice příslušné organizace nebo konečně může neprávem čerpané částky vrátit na účty, z nichž byly uvolněny.

Sankce podle § 27 vyhlášky č. 163/1980 Sb., o financování neinvestičních výdajů na rozvoj vědy a techniky, spočívá v tom, že Státní banka československá zastaví dočasně financování rozvoje vědy a techniky, zjistí-li u hospodářské organizace nedostatky v této oblasti. Organizace postupující v rozporu s právní úpravou rozvoje vědy a techniky ztrácí až polovinu svého nároku na 20% podíl z prostředků získaných za předání výzkumných výsledků.

Všechny nástroje, metody a principy zahrnuté do Souboru opatření nebo o něj opřené, vyjadřují především stimulování hospodářské činnosti, jejích výsledků a kvality. Poruchám v reprodukčním procesu nutno čelit hlavně kontrolní prevencí, která má přivodit trvalou nápravu, odstraňovat příčiny nedostatků, prosazovat princip efektivnosti v tvorbě a užití zdrojů, zvyšovat kvalitu veškeré práce, upevňovat odpovědnost, disciplínu a kázeň. Toho lze dosáhnout více stimulačními prostředky než pouhou represí. Soubor opatření ukládá proto ministerstvům financí, Státní bance československé, výborům lidové kontroly a finančním správám, jakožto hlavním kontrolním orgánům reprodukčního procesu, aby své kontrolní funkce uplatňovaly s tímto zaměřením.

Časově byly legislativní práce realizující Soubor opatření rozvrženy na poměrně dlouhý časový úsek, jak lze usuzovat z toho, že pro novelizaci základních právních norem přicházejících zde v úvahu, tj. zákona o ná-

rodohospodářském plánování a hospodářského zákoníku byl předpokládán 1. leden 1983 jako počátek účinnosti nové úpravy. Od 1. ledna 1983 však nabyla účinnosti pouze novela hospodářského zákoníku (zákon č. 165/1982 Sb.), jejímž smyslem je zvýšit efektivnost smluvního systému a soustavy sankcí, zavést nový režim právní úpravy hospodářských závazků, zejména na úseku dovozu a vývozu, výzkumu a vývoje, jakož i dalších vztahů spadajících do oblasti organizace a řízení výrobní hospodářské základny.

Rovněž od 1. ledna 1983 nabyla účinnosti nová právní úprava odvodů do státního rozpočtu, do které byly promítnuty všechny požadavky stanovené pro tuto oblast Souborem opatření. Nová právní úprava přebírá z dosavadní úpravy v podstatě celou soustavu odvodů do státního rozpočtu s tím, že se ruší odvod z jmění a dosavadní odvody na základě finančního plánu se označují jako odvod volného zůstatku zisku. Rozhodující změnou, pokud jde o odvod ze zisku, je úprava sazeb odvodu ze zisku a zavedení minimálního (zaručeného) odvodu ze zisku do státního rozpočtu.

Soubor opatření ke zdokonalení plánovitého řízení národního hospodářství po roce 1980 je třeba vidět v kontinuitě, jako nepřetržitý proces poznávání. Představuje další etapu ve zdokonalování řízení, plánování a financování našeho národního hospodářství. Schválené zásady navazují na všechno, co se v minulosti osvědčilo, avšak mění se přístupy a vnáší se nové prvky, které by měly odstranit některé nedostatky, které se vyskytovaly nebo se dosud vyskytují. K tomu bylo ve zprávě předsednictva ÚV KSČ na 15. zasedání ÚV KSČ konstatováno: „Nejde o nějaký nový model řízení a plánování, ale o zdokonalení existující soustavy řízení tak, aby se zvýšila odpovědnost všech článků řízení, pracovních kolektivů i jednotlivců a určující úlohu měly ukazatelé rozhodující o růstu efektivnosti a kvality práce. Nová opatření mají upevnit funkci plánu, úlohu socialistického státu a jeho řídicích orgánů v národním hospodářství, posílit působení ekonomických nástrojů, hmotných a morálních stimulů, zvýšit pravomoc, odpovědnost a úroveň rozhodování vedoucích pracovníků.“

Organickou součástí tohoto procesu jsou i experimenty nových prvků v řízení, zejména pak experiment uplatňovaný od roku 1983 na úseku zahraničně ekonomických vztahů, investiční výstavby a vědeckotechnického rozvoje.

Soubor opatření tedy ve své ekonomické náplni představuje otevřenou problematiku, která bude v dalším průběhu rozvoje našeho národního hospodářství doplňována, pozměňována a rozvíjena. S tím nutně půjde i vývoj další právní úpravy, která je jedním z nejdůležitějších prostředků prosazování schválených zásad v život, protože i ty nejlepší zásady mohou být málo úspěšné, pokud nebudou správně rozpracovány, prosazovány a zejména dodržovány.

MILAN BAKES

FINANČNÍ POLITIKA SOCIALISTICKÉHO STÁTU A JEJÍ ÚKOLY V SOUČASNÉM OBDOBÍ

§ 1. STÁTNÍ PŘÍJMY A JEJICH HISTORICKÝ VÝVOJ

Pro pochopení povahy a funkcí daní a poplatků resp. dalších plateb je nezbytné úvodem několik historických poznámek. Různé platební povinnosti odpovídající soudobému institutu daní nebo poplatků byly známy již ve starověku, i když stejně jako u rozpočtu lze o daních a poplatcích mluvit v dnešním slova smyslu až mnohem později. Vždyť jejich náležitosti byly konstruovány vlastně až v 18. století.

Pokud bychom chtěli sledovat vývoj jednotlivých státních příjmů (kromě cla, kterému je věnována ještě jiná část naší práce) vidíme, že daně a poplatky jsou mnohdy směřovány a zaměřovány a mnohdy opět rozlišovány. Jako rozlišující prvek bývá uváděna určitá individuální protihodnota u poplatků a na druhé straně neekvivalence u daní.

Pro účely této práce není nutné a domnívám se ani vhodné, podávat podrobný historický vývoj těchto finančněprávních institutů. Dříve než budeme pojem daní a poplatků definovat, nebude jistě bez zajímavosti povšimnout si však některých předchozích názorů na jejich podstatu.

Je sporné, zda již zmíněné platby ve starověkém Egyptě, v řeckých státech a v Římě, a to ať již byly vybírány v naturáliích nebo v penězích, byly předchůdci dnešních daní nebo poplatků. Mnozí autoři například považují za daně určité platby občanů, kterými přispívali státu na stavbu chrámů, na vydržování státního aparátu apod., a to i tehdy, jestliže občan dostával určitou protihodnotu. Někteří autoři naopak připisují těmto platbám výrazně poplatkovou povahu. I když tedy i ve starověku je operováno s pojmy „státní příjmy“, o čemž svědčí některé práce z tohoto období, jako např. spis řeckého historika Xenofonta „O státních příjmech“ nebo známé Aristotelovo pojednání „Oeconomía“, nedochází prakticky k jejich ostřejšímu rozhraničení, i když samozřejmě prvek ekvivalentnosti nebo neekvivalentnosti zde svou roli hraje.

Domnívám se, že za předchůdce dnešních poplatků resp. i daní možno v určitém smyslu považovat až středověké regály. Oprávnění ukládat tyto povinnosti bylo zdůvodňováno naukou o tzv. regálních právech panovníka, která představovala praktickou stránku tehdejšího pojetí státní moci.

Přitom se rozlišovala pravomoc, kterou mohl vykonávat výlučně reprezentant této moci, tedy panovník, tzv. *regalia maiora* (např. regál soudní, daňový) od pravomoci přenosné na jiné subjekty, tzv. *regalia minora* (např. regál celní, regál mincovní apod.).

Společenský a právní institut regálů obou druhů lze při hodnocení státních příjmů na evropské pevnině označit pravděpodobně za základní a nejstarší teoreticky podloženou formu znovurozdělování národního důchodu mezi státem a jemu podřízenými subjekty, především fyzickými osobami. Poněvadž regály ve svém pojetí představovaly úplaty za činnost státních správních orgánů, vycházejí vlastně z nich i novodobé poplatkové teorie.

Skutečnost určité ekvivalentnosti původních regálů, tedy určitého protiplnění ze strany státu nebo církve, byla využívána i psychologicky a politicky. Úplaty, které za činnost svých orgánů požadoval stát a církev, byly považovány za odůvodněné a narážely na kritiku snad pouze vzhledem k jejich nadměrnému počtu. Zmíněná jistá ekvivalence činila tyto platby ve prospěch státu nebo církve mnohem přijatelnějšími pro povinné subjekty než tomu bylo u daní, za jejichž úhradu v okamžiku placení nenabízela vrchnost žádnou protihodnotu. Z tohoto faktu plynul i odpor proti daňovým institutům, i když je požadoval ten samý orgán, kterému byly bez větších připomínek odváděny regální platby.

Daně se postupně vyvinuly právě z regálů. Z původního úzkého rámce regálních oprávnění zcizovaných za úplatu začaly vybočovat ty nároky státní moci, za které nebylo nabízeno žádné protiplnění. Stát započal vyžadovat platby pouze z toho důvodu, že potřeboval prostředky ke krytí nákladů, spojených s výkonem jeho funkcí. Tak vznikají daně.

Daně byly vždy poplatkům velmi blízké. Tak například tzv. menší regály měly již od svého vzniku povahu nepřímého zdanění příslušné produkce nebo jiné hospodářské činnosti, i když byly od daní odlišovány určitou ekvivalentností a dále pak tím, že je plátce přesunoval na jiný subjekt. Postupně dokonce dochází k jistému splývání některých poplatků a daní zavedením nových dávek na prodej spotřebního zboží, tzv. akcízů, které se technikou vybírání značně podobaly regálům. Jejich vznik a mnohdy i charakter (byly např. vybírány i za přepravu zboží) není ještě dnes zcela jasný.

Shrneme-li těchto několik poznámek o původu daní a poplatků, můžeme konstatovat, že název platby, zda šlo tedy o daň, poplatek či jinou obdobnou platbu, hrál pouze druhořadou roli. Rozhodující pro konstrukci státních příjmů je volba takového nástroje, který by přinášel potřebné příjmy státní pokladně a narážel přitom na nejmenší odpor povinných subjektů. Toto hledisko nalézáme v určité modifikaci i v dnešních daňových a poplatkových teoriích. Fiskální funkce jednotlivých finančních zdrojů je pak

doplňována dalšími prvky organizačními, sociálními apod., které mají mnohdy větší význam teoretický než praktický.

Z autorů středověkých teorií státních příjmů je nutno se zmínit především o Tomáši Aquinském a řadě dalších představitelů scholastického nábožensko-filosofického směru, jejichž názory na státní příjmy se koncentrují do oblasti daňové. Scholastická filosofie podporuje právo vladaře na daně s výhradou, že jsou spravedlivě rozdělovány mezi všechny členy státního společenství. Poplatky vzhledem k jejich charakteru takovouto podporu nepotřebovaly.

Také převážná většina literatury 16. století se ve svých finančních pojednáních soustřeďuje především na daňovou oblast. Nejvýznamnějším autorem tohoto období je Jean Bodin, kterého nejen francouzští, ale i němečtí finanční teoretici označují za odborníka, jehož názory překročily svou dobu a přiblížily se modernímu pojetí státu. Ve své práci *Six livres de la République* zdůvodňuje daně v soustavě státních příjmů úkoly státu zajišťovat všestranně potřeby svých občanů a tomu odpovídajícím právem požadovat od nich potřebné příspěvky. Pokrokovost Bodinových názorů je spatřována v tom, že navrhuje, aby daňová povinnost postihovala všechny vrstvy obyvatelstva bez výsad pro šlechtu a církve, a to v relacích k majetkovým poměrům. Dále žádá, aby příjmy, získané státem formou daní byly rovnoměrně rozdělovány s preferencí sociálně slabých vrstev. Myšlenky Bodinovy ovlivňovaly teorii státních příjmů v západní Evropě, německých státech i na našem území po celé jedno století, i když byly doplňovány vzhledem k vývoji politických a hospodářských poměrů dalšími názory.

Německá finanční věda Bodinova období se zaměřuje na obhajování finančního hospodaření státu v tzv. juristických teoriích, věnovaných otázkám státních příjmů z hlediska státního práva. Ideově vychází z absolutismu státní moci, který uznává za daný a tedy nevyžadující zdůvodnění. Hlavní představitel této školy, Kašpar Klock, rozlišuje oblast daní, kterou odůvodňuje obecnou užitečností státu pro poddané, od domén a regálů, které plynou z faktu samotné existence státu.

Juristický směr v ekonomických názorech 17. století byl vystřídán praktickou naukou o státním hospodářství, tzv. kameralistikou. Toto učení se uplatňovalo v 18. století v drobných německých státech a i na území rakouských a českých zemí. Kameralistika vlastně znamenala aplikaci domácího hospodaření na hospodářství státní. Vládce má podle této teorie krýt státní potřeby z vlastního majetku a z hospodářské činnosti na něm provozované; daně má požadovat jen v případě nouze. Naopak v tomto pojetí byla tzv. regália, tedy vlastně poplatky, považována za přirozený, vlastní příjem panovníka. Je zajímavé, že kameralisté zcela proti duchu tehdejších teorií, a podle mého názoru nesprávně, nespojují poplatky

s regálnými právy, ale nazývají je nahodilými státními příjmy. Novější mecká finanční věda¹⁾ označuje kameralismus za nedoceněný vědecký národohospodářský názor, který byl myšlenkovým předchůdcem tzv. klasické školy, představované v Anglii A. Smithem a na evropské pevnině jeho stoupenci v jednotlivých státech (J. B. Say, P. Ross, J. Garnier, F. Bastiat a další).

Časově se řadí k předchůdcům klasické národohospodářské školy i další směr státního hospodaření, merkantilismus, který propagoval intenzivně státní podnikání a intervenci státu do soukromých podniků jako cestu pro získání příjmových zdrojů státu. Stát měl čerpat potřebné zdroje jednak z vlastních podniků a dále formou daní od podniků soukromých. Otázka poplatků nevystupovala jako zvláštní problematika.

Jako samostatné ekonomicko-právní kategorie se objevují poplatky až v klasické národohospodářské škole. Při zdůvodňování plateb ve prospěch státu vychází tato klasická teorie z principu směny záležející v tom, že stát zajišťuje občanům jako poplatníkům určitý buď obecně žádoucí nebo individuálně požadovaný prospěch. Za tyto služby přijímá úhradu, stanovenou podle povahy příslušného plnění. Šlo tedy o ekvivalentnost mezi plněním státu a platbami poplatníků. Tato škola však rozšířila ekvivalentnost i na ty vztahy, u kterých nebyla a tím zevšeobecnila princip poplatkové úhrady na celou oblast státní správy. Rozdíl mezi daněmi a poplatky měl pouze povahu kvantitativní a záležel v rozsahu státem poskytovaných služeb a úplat za ně požadovaných.

Klasická národohospodářská teorie byla na úseku státních příjmů reviována německými finančními teoretiky, kteří se řadí do školy, nazývané německá teorie státního hospodářství. Z nejznámějších sem patří Rau, Stein, Schäffle a Wagner. Poplatky zahrnuje německá teorie státního hospodářství spolu s daněmi do vlastních příjmů státu. Rozdíl mezi těmito platbami je v rozlišování speciální úplaty, kterou jsou charakterizovány poplatky od úplaty generální, která je vlastní daním. Tato konstrukce vlastních státních příjmů znamená vlastně kvalitativní přehodnocení daňové a poplatkové teorie tehdejší doby. V pojetí německé nauky o státním hospodářství je odstraněna dřívější bariéra mezi daněmi a poplatky a daně začínají své předchůdce zatlačovat do pozadí. Z původní úlohy výjimečného zdroje státních příjmů přejímají daně dominantní postavení v příjmové skladbě státních rozpočtů.

Pokud jde o českou finanční školu, vycházela ve své podstatě z názorů německé finančněprávní vědy. Jedním z hlavních důvodů byl konec existence českého státu po bělohorské bitvě. Československá buržoazní fi-

¹⁾ Gerloff ve sborníku Handbuch der Finanzwissenschaft II, Mohr, Tübingen 1952, str. 306.

nančně právní teorie i příslušné zákonodárství bylo i v období předmnichovské republiky pod silným vlivem německé finančně právní vědy resp. její rakouské verze, jestliže se ovšem v bývalé rakousko-uherské monarchii vůbec objevovaly pokusy o samostatnější finančně právní názory. Poměrně krátké trvání první republiky nebylo z hlediska časového příznivé pro rozvoj původních finančně právních myšlenek. Avšak poplatnost buržoazním teoriím v oblasti státních financí plynula především z podstaty kapitalistického společenského a hospodářského zřízení našeho státu do roku 1945.

K nejvýznamnějším představitelům české finanční právní resp. národohospodářské školy patřil Josef Kaizl²⁾ a dále ministr financí předmnichovské republiky, guvernér Národní banky a vysokoškolský profesor Karel Engliš.³⁾ Z dalších, kteří se svých pracích spíše navazovali na Kaizla anebo Engliše či zpracovali pouze dílčí studie, je nutno vzpomenout Bráfa, Dračovského, Mildschuha, Macka, Funka a Vybrala.

Prakticky všichni ve svých daňových a poplatkových teoriích vycházeli ze závěrů německé státohospodářské teorie, kterou u nás přehodnotil Karel Engliš svou národohospodářskou soustavou. Tato soustava rozlišuje ve státním hospodářství prvky solidaristické, směřující ke kolektivnímu vlastnictví všech statků a k jejich rozdělování podle objektivních potřeb, prvky individualistické (státní podniky) a konečně kooperativní, založené na společném vlastnictví všech občanů, kteří produkují prostředky bez podnikatelského zisku a rozdělují je za výrobní ceny.

Individualisticky vedené státní podniky vyvíjejí svou činnost podle zásad soukromého hospodaření, odvádějí zisky státu a stát jim uhrazuje případné ztráty. Solidaristickým principům hospodaření odpovídají z hlediska státních příjmů daně, zásadám kooperativním poplatky, které Engliš charakterizuje jako cenu za určité státní činnosti.

Tato teoretická konstrukce Englišova představovala v tehdejší buržoazní finanční vědě novum, ale z hlediska pozdějšího hodnocení novum dosti relativní. Šlo vlastně o novou formulaci základního východiska německé školy. Názorová symbióza mezi českými a německo-rakouskými teoretiky trvala po celou dobu první československé republiky.

Souvislost s německou daňovou a poplatkovou teorií nebyla zcela přerušena ani po osvobození v roce 1945, kdy náš stát obnovil právní řád předmnichovské republiky včetně daní a poplatků. Toto teoretické názorové dědictví nebylo ovšem rozvíjeno, ale naopak potlačováno a nahrazováno novými prvky, tak jak se postupně naše společenské a hospodářské zřízení přetvářelo na socialistický stát.

²⁾ J. Kaizl: Finanční věda, Praha 1892.

³⁾ K. Engliš: Soustava národního hospodářství (1932) a řada dalších děl.

§ 2. POJEM A FUNKCE ODVODŮ, DANÍ A POPLATKŮ V ČESKOSLOVENSKÉ SOUSTAVĚ PLATEBNÍCH POVINNOSTÍ VŮČI STÁTNÍM (MÍSTNÍM) ROZPOČTŮM

a) Obecné vymezení.

Součástí vztahů vznikajících při rozdělování a znovurozdělování národního důchodu (a společenského produktu), vytvářeného v procesu společenské reprodukce jsou příjmy státu a jeho organizačních článků; v československé federaci jsou to příjmy federace, republik, národních výborů, státních účelových fondů, případně dalších útvarů. Tyto ekonomické vztahy jsou právními předpisy přetvářeny na řadu institutů finančně právních, označovaných úhrnem jako finance, a to zpravidla finance státní, v socialistickém zřízení pak jako finance socialistické.

Příjmy státního rozpočtu, kterými jsou především daně, odvody a poplatky, představují určité části důchodů vytvářených (nebo získávaných) subjekty zúčastněnými v procesu rozšířené společenské reprodukce, tj. organizacemi a občany. Zmíněný princip nenávratnosti znamená, že stát v okamžiku požadování platební povinnosti od příslušných subjektů (poplatníků) neposkytuje jim žádné protiplnění (protihodnotu). Nenávratnost či neekvivalentnost není však zásadním atributem všech příjmových typů; používá se jí především k rozlišení daní a poplatků.

Z hlediska etap, jimiž prochází proces společenské reprodukce, zařazují se daně a poplatky do fáze další (nikoli prvotní) dělby národního důchodu, kdy účastníci prvotního rozdělování již získali své podíly do svého vlastnictví. Ovšem historicky se oba zmíněné nástroje pro získávání příjmů k úhradě celospolečenských výdajů vyvinuly nezávisle na teorii společenského reprodukčního procesu (viz k tomu § 1).

Časově prvotní metodou, již si státní moc opatrovala potřebné prostředky pro krytí svých výdajů, byl prodej určitých oprávnění, výsad, možnosti vykonávat určitou činnost apod. Za tyto úkony, práva apod. požadovala státní moc úplatu, označovanou různými termíny, jež se na území našeho státu sjednotily v název *poplatky*. Jejich podstatou byla úplata za současně získávaný prospěch na straně poplatníka, tedy ekvivalentnost vzájemného plnění. Teprve druhotně k tomuto poplatkovému typu státních příjmů přistupoval způsob požadování prostředků od příslušníků státního kolektivu bez okamžitého protiplnění, tj. institut *daňový*, neekvivalentní. Obě formy se ovšem postupně prolínaly, nejruznějšími teoriemi odůvodňovaly, přičemž poplatková ekvivalentní metoda byla zřetelně zatlačována do pozadí instituty daňovými (neekvivalentními).

Dá se říci, že v současné době institut poplatkový je pouhým okrajovým,

málo významným příjmovým zdrojem, i když v jednotlivých státech se poplatky aplikují v různé intenzitě.

V socialistických podmínkách státního hospodářství přistupuje k formám daňovým a poplatkovým ještě *typ odvodových povinností*. Jde o konstrukci vyvozovanou ze státního socialistického vlastnictví, jímž jsou zahrnuty výrobní prostředky a výrobní proces v nejdůležitějších odvětvích společenské výroby. Důchod pro společnost v těchto oblastech vytvářený je vlastnictvím státu ve všech fázích reprodukčního procesu. Stát svůj podíl získává *pouhým přesunem* příslušných prostředků z jedné organizačních článků do druhých; přesun hodnot, tedy peněžních prostředků, se uskutečňuje v oblasti téhož státního socialistického vlastnictví. Tento způsob dělby národního důchodu se označuje jako *odvod* a liší se od daně jedině kritériem vlastnictví. U odvodu tedy jde o pouhý přesun příslušného podílu na národním důchodu v oblasti téhož státního socialistického vlastnictví, daněmi se však tento podíl převádí do vlastnictví státního z těchto tří vlastnických typů; z ostatního socialistického vlastnictví, z vlastnictví osobního nebo konečně z vlastnictví soukromého.⁴⁾

Ovšem rozlišování odvodů a daní jako dvou odlišných ekonomickoprávních institutů je do značné míry teoretické, poněvadž v naší legislativní praxi není důsledně dodržováno. Jako daně se označují totiž i platební povinnosti ukládané státním hospodářským organizacím, jako je daň důchodová, zemědělská, daň ze zisku, z jmění, daň z obratu.

Je tedy zřejmé, že uvedené tři základní typy státních příjmů — daně, odvody, poplatky, se jednak různě kombinují, jednak doplňují dalšími příjmovými druhy, k nimž patří zejména cla a nejrůznější nazývané a odvodňované příspěvky.

V poměru k jednotlivým fázím procesu společenské reprodukce bylo by možno *cla* zařadit do úseku druhotné dělby národního důchodu a historicky jejich vznik spojit s poplatky. Tato spojitost dochází někdy výrazu i terminologicky, neboť se hovoří o „*celních poplatcích*“. Obsahově pak má clo s poplatky společnou i konstrukci úplaty za služby provozované při vstupu zboží na území příslušného státu nebo při jeho opuštění. Funkčně však zejména v současné době přechází clo spíše do oblasti daňové, stává se součástí ceny dováženého (případně vyváženého) zboží a působí tedy stejně jako tzv. nepřímé, či spotřební daně (podrobněji viz dále).

V některých systémech státních příjmů, a to i ve státech socialistických, např. v československé federaci, zaujímají významné místo *příspěvky*. Historicky je jejich vznik spojován s poplatky. Jde o platby, které stát ukládá určitým subjektům v souvislosti se službou, kterou jim poskytuje. Sem se řadí příspěvky požadované např. od vlastníků pozemků majících

⁴⁾ K této otázce viz stať V. Komendera na str. 65—76.

užitek ze zavodňovacích (odvodňovacích) staveb prováděných státem apod. Určitá odlišnost od poplatků spočívá v tom, že příspěvek se ukládá i subjektům, které se o příslušný prospěch individuálně neucházejí. Příspěvky v tomto smyslu mají povahu zákonné platební povinnosti a liší se tím od dobrovolných příspěvků vybíraných případně na týž účel.

V současné době se označení příspěvky dává i platebním povinnostem spojovaným s různými prospěchy, jež stát za ně poskytuje a které se od původní konstrukce příspěvků značně liší (viz např. příspěvek na sociální zabezpečení).

Teoretické nedorešení a neprecizování jednotlivých druhů státních příjmů, tedy v prvé řadě daní, poplatků a odvodů, přináší mnohdy řadu praktických potíží v celé řadě dalších právních odvětví. Zvláště závažná je pak tato problematika v oboru trestního a správního práva, kde může být důvodem nejednotného výkladu uvedených pojmů, protože zákonodárce ani jeden ze zmíněných pojmů nedefinuje a přesně nevymezuje.

Z poslední doby uvádím pouze případ, kterým se zabýval Nejvyšší soud ČSR a generální prokuratura ČSSR. Otázka vyvstala při určování trestně právní povahy „poplatků“, které lze podle § 4 zákona č. 110/1961 Sb. vybírat za povolení ke zřízení a provozování telekomunikačních zařízení. Jedná se např. o platby, obecně označované jako „poplatky“ za užívání rozhlasu, televize apod., přičemž bylo sporné, zda tyto platby mají povahu poplatku či nikoli.

V tomto konkrétním případě se o poplatek ve smyslu finančněprávním nejedná, protože nesplňuje podmínky pro zákonné vymezení poplatku. Domnívám se, že za daně, odvody a poplatky lze považovat pouze ty platební povinnosti ve prospěch státu, které jsou tímto názvem označeny v příslušném zákoně a pro které příslušný zákon vymezuje minimálně základní prvky — tedy objekt, subjekt podléhající platební povinnosti, základ, sazbu resp. další konkretizaci platební povinnosti.

b) Státní příjmy jako finančně právní instituty

Jednotlícím prvkem většiny nástrojů používaných pro dělbu národního důchodu a uvedených rámcově pod písm. a) tohoto § je v současné době jejich *zakotvení v právních předpisech* nejvyšší právní síly, v zákonech. Z našeho hlediska by bylo možno vyslovit závěr, že vzhledem k čl. 12 odst. 1 úst. zák. č. 143/1968 Sb. ve znění úst. zák. č. 125/1970 Sb. mohou mít tyto nástroje především podobu odvodů, daní či poplatků.

Citovaný článek totiž stanoví, že *odvody, daně a poplatky* lze ukládat jen na základě zákona. V převážné většině případů to má být podle č. 12, odst. 2 cit. úst. zákona zákon federální. Zmíněný článek zároveň *v duchu rozdělení působnosti mezi federací a republikami* vypočítává, že zákony

Federálního shromáždění jsou upravovány podnikové daně a odvody, daň z obrátu, daň důchodová, zemědělská daň, daň ze mzdy, daň z umělecké a literární činnosti, daň z motorových vozidel (silniční daň), daň z příjmů obyvatelstva, zdanění (odvody) peněžních ústavů a pojišťoven. Zákony Federálního shromáždění upravují také poplatky, které mají podle své povahy výlučně nebo převážně vztah k zahraničí nebo souvisí s výkonem působnosti orgánů federace.

Do působnosti *republikových národních rad* patří tedy pouze zákonná úprava daně domovní a poplatků „nefederální povahy“.

Pokud jde o *clo*, je možno povinnost upravovat je pouze federálním zákonem dovozovat z čl. 13, odst. 2 a čl. 42, odst. 2, písm. ch) cit. úst. zákona. Nutnost zákonné formy pro zavedení *příspěvků* by pak plynula z jejich obsahové totožnosti s poplatky nebo odvody. Obdobně by bylo možno nebo i nutno odůvodňovat existenci *jinak nazývaných platebních povinností*, jakou byla např. *náhradní dávka za daň z obrátu*.

V soustavě československých státních příjmů zůstávají určitá residua dřívějších nástrojů pro dělbu národního důchodu, která však v současné době podržují pouze formálně svou právní existenci, aniž praktická finanční politika státu s nimi počítá. Sem patří např. *majetkové dávky* zavedené v souvislosti s první peněžní reformou uskutečněnou dekretem prezidenta republiky č. 91/1945 Sb. K odčerpání majetkových hodnot získaných za doby okupace a války měla sloužit dávka z majetku a z přírůstku na majetku podle zákona č. 134/1946 Sb. Realizace těchto dávek se týká i subjektů v zahraničí, s nimiž nebylo dosud příslušné řízení ve všech případech ukončeno. Proto se platnost zmíněného zákona prodlužuje, aby jej bylo možno použít v dosud nedořešených případech. Příslušné legislativní úpravy spojené s těmito dávkami patří do působnosti Federálního shromáždění, poněvadž jde o kompetenční oblast, která nepřísluší republikám, jejichž *národní rady* mají na úseku daňovém upravovat pouze ostatní daně a poplatky uvedené v čl. 12 odst. 2 úst. zák. č. 143/1968 ve znění úst. zák. č. 125/1970 Sb. Výraz „daně a poplatky“ nutno zde vykládat restriktivně a nelze jej rozšiřovat na typ „dávek“, které v tomto článku nejsou uvedeny. Tedy tuto zdánlivou mezeru v ústavně právní úpravě je nutno řešit ve smyslu tzv. logiky právního řádu, a to tak, že rozhodování o věcech výslovně neupravených je třeba svěřit orgánu, který působí v oblasti nejbližší příbuzné neupravenému úseku. Tato logická interpretace ústavního zákona vede k tomu, že by majetkové dávky byly svěřeny do působnosti federální.

Způsob, jakým vymezuje ústavní zákon zákonodárnou kompetenci v oblasti jednotlivých typů státních příjmů (odvody, daně, poplatky), se ukázal v dosavadní legislativní praxi i v jiných směrech jako málo vyhovující, a to z řady důvodů.

Tak např. čl. 12, odst. 2 cit. úst. zákona vypočítává jednotlivé právní instituty, které existovaly v době, kdy byl ústavní zákon koncipován, jednak v některých případech charakterizuje pouze obecně typ platební povinnosti (státního příjmu). Poněvadž však v mezidobí některé typy platebních povinností jako právní instituty byly zrušeny (podnikové daně, daň z motorových vozidel), nebo některé nebyly vůbec zavedeny resp. neexistovaly (silniční daň, daň z umělecké a literární činnosti, zdanění nebo odvody peněžních ústavů a pojišťoven), jeví se úprava zakotvená v ústavním zákoně jako nepraktická. Pro úplnost v této souvislosti je nutno dodat, že existuje *daň z příjmů* z literární a umělecké činnosti, nikoliv daň, která by byla označena jako daň z uvedených činností. Obdobná neúplnost se týká peněžních ústavů. Některé z nich, pokud jsou organizovány jako akciové společnosti, podléhají sice odvodům, avšak tyto ústavy tvoří jen zlomek peněžní soustavy, takže zbytek peněžních ústavů pod pojem „zdanění, odvody“ uvedený v cit. čl. 12, odst. 2, nespadá; jejich vztah ke státnímu rozpočtu je upraven způsobem, o němž se citovaný článek nezmiňuje.

Výpočet státních příjmů v čl. 12, odst. 2 úst. zákona není tedy úplný. Existují totiž dále příspěvky jako naprosto rovnocenný ekonomicko-právní institut ve srovnání s odvody, daněmi a poplatky. Neúplnost čl. 12, odst. 2 úst. zák. je zesílena tím, že vedle typů v tomto článku uvedených a vedle příspěvků a dávek existuje ještě přímé zapojení některých hospodářských organizací na základě jejich finančního plánu.

Při uzákoňování státního příjmu (odvody, daně, poplatky), který není vypočten v čl. 12, odst. 2 úst. zákona je tedy nezbytné, jak bylo poznamenáno výše, postupovat podle logiky právního řádu a svěřit legislativní kompetenci tomu zákonodárnému sboru, jehož působnost svou povahou uzákonění takového příjmu zahrnuje.

c) Základní funkce odvodů, daní a poplatků a ostatních příjmových druhů

Jak je konstatováno již v části b) této kapitoly, jsou jednotlivé druhy státních příjmů součástí společenského reprodukčního procesu, a to v celém jeho rozsahu. Nelze proto na ně pohlížet pouze z hlediska techniky shromažďování prostředků pro státní potřeby nebo nástroje pro odčerpávání vytvářeného národního důchodu, nýbrž je nutno je posuzovat s přihlédnutím k smyslu celé společenské reprodukce. A zde pak daně a ostatní platební povinnosti ukládané státem samozřejmě plní *širší poslání než pouze fiskální*; projevují se svými účinky v oblasti sociální, obecně hospodářské, politické, mzdové, výchovné apod. Dá se tedy říci, že všechny platby ve prospěch státu ať jakkoli nazvané či konstruované působí jednak

fiskálně, jednak nefiskálně. Podle toho, která jejich stránka se zdůrazňuje nebo projevuje jako rozhodující, rozdělují se typy státních příjmů na fiskální a nefiskální.

O fiskální stránce jednotlivých státních příjmů je rámcově pojednáno v oddílu b) této kapitoly; jejich nefiskální náplní jsou pak věnovány poznámky následující.

Státní moc od zárodečných forem své existence si uvědomovala, že požadováním věcných či peněžitých plnění od příslušníků státního kolektivu působí zároveň na jiné než jen majetkové vztahy. Avšak zatím co akumulací stránka požadovaných plnění byla zřejmá a nesporná, nebylo tak nesporně uznáváno jejich další působení v ostatních sférách. Pouze pro ilustraci tohoto nerovnoměrného posuzování a přijímání daňových účinků lze uvést velmi kritický *postoj ekonomických teoretiků raného kapitalismu*, kteří nejen odmítali zavádění „nefiskálních“ státních příjmů, nýbrž doporučovali omezovat takové účinky i nutných státních příjmových typů, které by rušivě působily na volné rozvíjení tržních vztahů, podnikavost, tvorbu kapitálu atd.⁵⁾

V období *zesílených krizových jevů* v kapitalistické ekonomice, zejména po první světové válce přehodnotily kapitalistické teorie státního hospodářství svůj odmítavý postoj k daním a naopak začaly této oblasti věnovat extrémní pozornost a spojovat s ní značně přehnané naděje.⁶⁾

I když dosud neexistuje propracovaná *teorie socialistických státních příjmů*, vycházejí jednotlivé socialistické země při koncepci platebních povinností ve prospěch svých rozpočtů především z pojetí státních příjmů jako nástrojů sloužících k odčerpávání národního důchodu (společenského produktu) pro celospolečenské účely; aplikují tedy koncepci, popsanou výše v oddílu b). Poněvadž platební povinnosti v tomto pojetí jsou skladbným prvkem celé společenské reprodukce, je samozřejmé, že jednotlivé druhy povinných plateb i v socialistickém státním hospodářství mají *vedle své fiskální funkce* též řadu jiných účinků, *působících i nefiskálně*.

Nefiskální prvky *v československé soustavě* odvodů, daní a poplatků není však třeba uměle konstruovat nebo pracně vymýšlet; povinnost je respektovat je totiž do určité míry zakotvena v právní úpravě.

Podle § 18 zákona č. 134/1970 Sb. o rozpočtových pravidlech ukládá se povinnost navrhovatelům všech obecně závazných právních předpisů, tj. zákonů Federálního shromáždění, obecně závazných právních předpisů, vládních usnesení a jiných opatření (byť nikoliv obecně závazných) ústředních federálních orgánů a federálních fondů, aby zvážili a v návrhu vy-

⁵⁾ Např. názory A. Smitha v jeho díle *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Státní nakladatelství politické literatury 1958.

⁶⁾ Je zde míněno především učení J. M. Keynesa a jeho školy vzniklé v Anglii v třicátých letech a praktikované dodnes v ekonomikách kapitalistických států.

jádrili také jejich důsledky hospodářské a finanční. Pokud se tyto důsledky týkají příjmů a výdajů státních a místních rozpočtů, nutno je *vyčíslit*. Nadto pak při každém návrhu nového právního předpisu je uloženo zkoumat, *zda jeho povaha připouští zavedení nových rozpočtových příjmů a v kladném případě takové příjmy navrhnout*.

Citované ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech tedy jednak zdůrazňuje obecnou zásadu hospodárnosti ve státním hospodaření, jednak pak orientuje praktické normotvůrce daňových a ostatních finančních předpisů, aby využívali právních úprav jakýchkoli vztahů k zavádění platebních povinností ve prospěch státu, čili — řečeno ve smyslu našeho výkladu — aby spojovali v jedno fiskální a nefiskální prvky, ovšem jen tam, kde to povaha navrhovaného opatření připouští.

Rozpočtová pravidla přistupují ke spojování obou zřetelů: fiskálních a nefiskálních sice především z hlediska souvztažnosti mezi příjmy a výdaji, a to ještě v obráceném pořadí od výdajů k příjmům, avšak to nijak nezeslabuje základní důraz kladený na spojitost fiskálních a nefiskálních vztahů v procesu společenské reprodukce.

Jak již bylo uvedeno výše, nefiskální náplň mají daňové a jim podobné finančně právní instituty již proto, že spolutvoří proces společenské reprodukce, avšak v některých případech toto nefiskální působení je ještě záměrně zesíleno různým způsobem (přirážkou k základní sazbě daňové povinnosti nebo úlevami z ní, úpravou daňového základu apod.), a to v samotné právní úpravě fiskálně koncipované platební povinnosti. Někdy se však zavádění určité dávky odůvodňuje primárně nefiskálním posláním (např. odvod z jmění, globální zdanění prostředků určených na mzdy apod.). Výrazným případem platební povinnosti vyjadřující nefiskální cíle by bylo odvetné clo, které podle celního zákona č. 44/1974 Sb., může Československo zavést.

Popsané fiskální a nefiskální funkce platebních povinností ve prospěch státu jsou někdy označovány odchylnými výrazy, než zde uvádím, jako např. funkce akumulární a regulační, sociální, kritériální apod.

Tak funkcí akumulární nebo centralizační se rozumí skutečnost, že odvody, daně a poplatky tvoří podstatnou část příjmů státních rozpočtů a rozpočtů národních výborů. Prostřednictvím daní, odvodů a poplatků se tedy jak již bylo řečeno, odčerpává část důchodů organizací a občanů do peněžního fondu státu, z kterého se pak hradí celospolečenské potřeby. Funkce akumulární nebo centralizační je tedy vlastně pouze jiným označením funkce fiskální.

Pod pojmem redistribuční funkce bývá rozuměna redistribuce disponibilních peněžních prostředků v zájmu jejich lepšího využití. Podstatou této funkce u organizací je umožnit, aby daně i odvody a zvláště pak daň z obrátu hrály úlohu při ovlivňování rozsahu a struktury výroby a spo-

třeby. U občanů pak její podstata záleží v regulování výše zdanění podle charakteru příjmového zdroje.

Kromě těchto dvou základních funkcí bývají uváděny i další funkce, mnou označované jako nefiskální. Při zdaňování důchodů občanů je to funkce sociální, která umožňuje stanovit a odlišit výši daně podle rodinných a sociálních poměrů poplatníka. U některých odvodů a daní placených organizacemi, např. u býv. odvodu z jmění a u daně z pozemků se uvádí funkce kritériální, která je označením pro co nejefektivnější využití výrobních prostředků. Odvodová nebo daňová povinnost je přímo závislá na předem stanovených kritériích. Na příklad u daně z pozemků je to průměrná výnosnost, kterou musí poplatník dosáhnout. Pokud dosáhne výsledků lepších nebo horších, projeví se to ve formě hmotné zainteresovanosti buď vyšším ziskem nebo naopak jeho snížením.

U daní a odvodů placených organizacemi bývá uváděna i funkce kontrolní, která je obecně jednou z nejdůležitějších funkcí socialistických financí. Jako typický příklad je možno uvést daň z obratu, jejíž pomocí se vykonává kontrola plnění výrobních a odbytových plánů podniků.

V souvislosti s funkcemi rozpočtových příjmů představuje zvláštní problematiku otázka, do jaké míry nefiskální funkce ve skutečnosti působí, tj. jak plní své poslání, které jim bylo svěřeno. Obecně lze konstatovat, že se velmi málo daří realizovat ty cíle, které představují radikálnější změnu v chování poplatníků. Mnohem účinněji se někdy dosáhne zamýšleného výsledku přímým administrativním opatřením (příkazem, zákazem).

§ 3. ZÁKLADNÍ PRVKY DAŇOVĚ PRÁVNÍHO VZTAHU⁷⁾

V současné době všechny státy bez ohledu na své společenské zřízení koncipují *státní příjmy jako právní povinnosti* ukládané státní mocí. Z hlediska formálně právního jsou tyto povinné platby rovnocenné s jinými povinnostmi, které tvoří obsah právních norem a právního řádu vůbec; jestliže povinné subjekty je neplní, nastupuje zásah státní správy, tj. donucení, jímž se splnění uskuteční. Pokud se v některých teoretických koncepcích zdůrazňuje *vynutitelnost* platebních povinností vůči státu *jako jejich specifický znak*, bylo by možné argumentovat naopak, že jde o obecný princip práva jako souboru norem upravujících vztahy, jež se podle potřeby realizují pomocí státního donucení.

Vedle své podstaty ekonomické (být nástrojem pro dělbu národního důchodu), jsou státní příjmy z hlediska právního vztahem mezi subjektem oprávněným (stát) a povinným (poplatník). Tento poměr má jako každý

⁷⁾ Obdobně lze tyto základní prvky nalézt i u odvodů a poplatků.

jiný právní vztah *základní prvky*, o něž se opírá jeho vznik, existence a realizace. Historicky se vyvinula řada těchto nutných náležitostí, které vystupují v jednotlivých právních úpravách s různou intenzitou.

Daňový objekt je souhrn skutečností, na které právní předpis váže *základní*, byť ještě nekonkretizovanou platební povinnost. Je to např. určitá činnost, vlastnictví určitých majetkových předmětů apod. Přitom objektem se ve skutečnosti rozumí v penězích nebo v naturálních jednotkách vyjádřený podíl, který zmíněná činnost, majetek apod. obecně umožňuje získat z národního důchodu; v některých našich daňových právních předpisech se daňový objekt nahrazuje pojmem „daňová povinnost“ (viz např. § 2 zák. č. 103/1974 Sb., o zemědělské dani, § 2 zák. č. 143/1961 Sb., o domovní dani). Daňový objekt či daňovou povinnost není ještě třeba vyjadřovat v konkrétní výši. Teprve v etapě, kdy uvedené kategorie mají sloužit pro skutečné odčerpání příslušného podílu na národním důchodu, k jehož tvorbě přispěly nebo mají určitý vztah, nutno je konkretizovat v penězích (popř. v naturálních jednotkách); tehdy se uvedené kategorie zpřesňují na *daňový základ*.

Z nejrůznějších důvodů (které někdy pramení z podceňování právní povahy státních příjmů) se v právních předpisech o daních, odvodech a poplatcích vynechává rozlišování obecné daňové povinnosti a základu a používá se formulace: „daň se vyměřuje (činí) ...“ — viz např. § 9 zák. č. 143/1961 Sb., o domovní dani.

Převážná většina platebních povinností ve prospěch státu je koncipována tak, že za podklad jejich výše se nebere celý základ, nýbrž jeho kvalifikovaná část přesahující tzv. *minimum prosté daně*, odvodu či poplatku. Toto minimum u daní důchodového typu (v naší daňové soustavě u daně ze mzdy, z příjmů obyvatelstva, z příjmů občanů ze zemědělské výroby) se někdy směšuje s tzv. životním (existenčním) minimem.

Minimální částka je vyňata z daňové povinnosti buď absolutně, to znamená, že se odečítá od daňového základu, nebo relativně, což má za následek, že zůstává součástí tohoto základu, takže při jejím překročení se platební povinnost stanoví i z daně prostého minima. *Příklad relativního minima z oblasti daně ze mzdy*: Má-li poplatník v měsíci mzdu Kčs 200,—, daň se mu nesráží. Ze mzdy 220 Kčs se srážka provádí.

Některé teorie státních příjmů v souvislosti s pojmem daňový objekt uvádějí ještě *kategorii daňového zdroje*, do níž zahrnují především půdu, lidskou práci (příjem z ní), kapitál (jeho výnos v podobě zisku, úroků apod.). „Zdrojové pojetí“ daňového základu by bylo možno spatřovat ve formulaci obecné i konkrétní povinnosti u naší zemědělské daně z pozemků. Zde se zemědělská půda označuje za předmět i základ daně (§ 2 zák. č. 103/1974 Sb.). Zásadně však koncepce státních příjmů jako podílů na národním důchodu je v tomto výkladu pojata ve vztahu k celkovému

důchodu, takže není třeba věnovat pozornost jeho dílčím složkám (zdrojům).

*Platební povinnost*⁸⁾ (odvodová, daňová, poplatková) se stanoví obvykle určitou konkretizací daňového (odvodového, poplatkového) základu, např. zlomkem tohoto základu, pevnou částkou nebo jinou metodou. Nejčastěji je to *sazba*.

Daňové sazby jsou zpravidla stanoveny podílem z daňového základu, tj. procentem nebo jiným zlomkem. Jestliže procento je pohyblivé vzhledem k výši daňového základu, hovoří se o *sazbě progresivní* (procento se zvyšuje s růstem daňového základu) nebo o *sazbě regresivní* (procento klesá, roste-li základ). Zůstává-li procento neměnné bez ohledu na pohyb daňového základu, jde o *sazbu lineární* (proporcionální).

V některých případech se stanoví daňová povinnost *pevnou částkou* s určitým vztahem k daňovému základu či objektu.

Procentem nebo jiným způsobem zjištěná platební povinnost může být modifikována podle dalších právních skutečností (snížení daně z titulu invalidity, většího počtu osob odkázaných na příjem poplatníka — zvýšení daně s ohledem na menší zatížení poplatníkovu, rodinný stav apod.).

K dalším základním daňovým prvkům ovšem patří *subjekt povinný* plnit platební povinnost. Je jím zpravidla *poplatník*, tj. subjekt nesoucí platební povinnost z vlastního podílu, který mu připadl z národního důchodu. Tímto povinným subjektem může být osoba fyzická nebo právnická (organizace, sdružení osob); u právnických osob se nevyžaduje právní subjektivita. Daňové předpisy určují náležitosti poplatníka často odchylně od práva občanského či hospodářského. Např. poplatníkem je otec (manžel) co do příjmů docilovaných dětmi (manželkou), příjmy z budov, které plynou manželům (druhovu a družce) a jejich nezletilým dětem podléhají naší dani z příjmů obyvatelstva u otce (manžela, druhá, družky) apod. Někdy mezi *poplatníka a stát* se vkládá další subjekt, obstarávající technické úkony potřebné k odvedení příslušné daňové částky státu. Je to *plátce*, např. u daní vybíraných formou srážky při výplatě příslušného příjmu, nebo subjekt inkasující nepřímou daň v ceně prodaného zboží. Jestliže přímý poplatník není schopen nebo ochoten splnit zákonnou povinnost, nastupuje buď vymáhání této povinnosti na něm samotném, nebo na jiném subjektu, *ručiteli*, jemuž zákon takovou povinnost ukládá.

Vedle ručení osobního, např. u daně z příjmů obyvatelstva (odst. 2 vyhl. č. 146/1961 Sb.), notářských poplatků (§ 14, 23 zák. č. 24/1964 Sb.), zná československé daňové právo ručení věcné u daně domovní (§ 21 zák. č. 143/1961 Sb.) i u některých správních poplatků (§ 8 zák. č. 105/1951 Sb.).

⁸⁾ (O konkretizaci platebních povinností daňových, odvodových a poplatkových viz dále § 4 této kapitoly).

S institutem plátce a ručitele souvisí do určité míry problematika přesouvání daní poplatníků. Jde o ekonomické vztahy vytvářené a využívané v kapitalistických formách hospodaření; záleží v tom, že v systému neplánované, tržní ekonomiky, kapitalističtí podnikatelé jako poplatníci se snaží ukládané daně zahrnout do cen produkovaného zboží (služeb) a tím je přesunout na bedra konečných konzumentů, v největší míře pracujících.

V systému státních příjmů našeho státu a obdobně i jiných socialistických zemí existují některé instituty, které se svou právní úpravou podobají prvkům zakládajícím přesouvání daní. Je to především daň z obrátu. Ovšem tato forma odčerpávání důchodu pro společnost vložená do cen spotřebního zboží neznamena přesun daňového dopadu jako něco nežádoucího, poněvadž jde o záměrnou koncepci.

Okrajově lze hovořit o přesunu daňového dopadu v oblasti daně ze mzdy. Prováděcí vyhláška č. 161/1976 Sb. ve svém § 2, odst. 4 připouští, aby mezi plátcem a poplatníkem byla smluvena čistá mzda; příslušnou daň v tom případě nese ze svého plátce, přičemž uhrazenou daň musí zahrnout do zdanitelné mzdy.

K významným prvkům finančních právních vztahů, v našem případě odvodových, daňových, poplatkových a jiných platebních povinností vůči státním (místním) rozpočtům, patří *splatnost*. Je to okamžik, do kterého právní předpis ukládá poplatníkovi provést příslušné peněžité plnění; z hlediska formálně právního jde o obdobný časový prvek v právních vztazích, jaký existuje u jiných peněžních závazků, např. občanskoprávních. Specifičnost daňových a jim podobných platebních lhůt záleží v tom, že tyto platební povinnosti představují podíl státu na zpravidla ročně vyprodukovaném národním důchodu; proto normální splatnost příslušných platebních povinností je umísťována do období toho roku, v němž odčerpávaný národní důchod byl vytvořen. Výjimku z této zásady tvoří jednorázové dávky zaměřené na odčerpávání národního důchodu za období delší jednoho roku. Placení daní a jiných platebních povinností je posunuto mimoroční období také z důvodů technických, avšak nikoliv o příliš dlouhý časový úsek (např. aby se poplatníkovi umožnilo uzavření účtů a zjištění dosaženého hospodářského výsledku za uplynulý rok apod.). Zásadně však platební termíny jsou umísťovány co nejbližší časovému momentu, kdy povinný subjekt (poplatník) získal jemu patřící podíl na národním důchodu (výplata mzdy, příjem nájemného, tržba z realizované výroby, prodej nemovitostí, nabytí dědictví, získání daru apod.).

Splatnost platebních povinností může být různě modifikována. V některých případech právní předpis ukládá plné *zaplacení* daně, odvodu, poplatku *jednorázově*, jindy je platební povinnost rozložena na časové úseky, a to po definitivním jejím stanovení; *jde o splátky* již stanoveného, konkretizovaného platebního závazku. Tyto splátky určené právním před-

pisem pro všechny poplatníky nutno odlišovat od splátek, které příslušný orgán může povolit na individuální žádost, např. z důvodů sociálních, pro okamžitý nedostatek peněžních prostředků u poplatníka apod.

Avšak v některých případech právní norma ukládá povinným subjektům poukazovat *platby na příští platební povinnost*, která teprve v budoucnu bude definitivně stanovena. V těchto případech jde o *zálohy* na daň, odvod, poplatek apod.

Forma zálohových plateb se volí zpravidla z toho důvodu, aby příslušné rozpočty, do nichž jednotlivé formy odčerpávaného národního důchodu plynou, měly zajištěn plynulý příliv příjmů a aby povinné subjekty (poplatníci) disponovaly pokud možno krátkou dobu s příjmy, které vlastně patří státu. Avšak instituce zálohového placení se zavádí také jako určitý druh zajištění platební povinnosti v případech, kdy její definitivní splnění se jeví z různých důvodů ohroženo, např. je-li poplatník v cizině apod. Za druh zálohového placení by bylo možno označit i placení poplatků soudních, správních, arbitrážních před zahájením příslušného řízení. Jestliže však při zálohové formě plnění platební povinnosti se poukazuje na zálohy v určitých časových úsecích zpřesňují tak, že se zjišťuje skutečná výše této povinnosti, která bude pravděpodobně za celé období stanovena, dochází ke směšování záloh a splátek, což vede zpravidla ke značným administrativním komplikacím. Příkladem toho byl např. systém záloh u odvodů do státních rozpočtů a daně důchodové podle zákonů č. 111/1971 Sb. a 113/1971 Sb. ve znění zákona č. 62/1977 Sb.

Pro orientační informaci lze uvést několik příkladů platebních lhůt podle výše uvedené charakteristiky. V našem systému státních příjmů se ukládá *jednorázové vyrovnaní* platební povinnosti stanovené platebním výměrem u daně domovní, daně z příjmů obyvatelstva, daně ze mzdy (pokud jde o povinnost stanovenou na základě přiznání poplatníka nebo v případech, kdy plátcí je předepisována daň, která nebyla sražena vůbec nebo nikoliv správně), dále u daní a odvodů placených organizacemi, tj. u daně zemědělské, daně důchodové, odvodů do státního rozpočtu a příspěvku na sociální zabezpečení. Ve všech těchto případech je nutno jednorázově do 15 dnů po doručení platebního výměru (vyložení předpisného seznamu) vyrovnat jednorázově rozdíl, který vyplynul porovnáním zálohových (splátkových) plateb za minulé období a výší definitivní povinnosti stanovené výměrem. *Splátky na stanovenou* již platební povinnost jsou zavedeny u daně domovní a zemědělské daně placené občany.

Zálohové uhrazování příští povinnosti je uloženo organizacím, které jsou poplatníky daně zemědělské, odvodů do státního rozpočtu, daně důchodové a příspěvku na sociální zabezpečení.

Zálohy z titulu zajištění ohrožené platební povinnosti může uložit finanční orgán, vznikne-li obava, že platební povinnost dosud definitivně

nestanovená se stane nevymozitelnou. Ohrožení přístí platební povinnosti se předpokládá vždy, je-li povinným subjektem devizový cizozemec; proto se ukládá povinnost zadržovat určité částky jako zálohy ze všech plateb plynoucích do ciziny, které budou předmětem tuzemského zdanění. Jednorázová úhrada platební (odvodové) povinnosti spolu se zálohovými platbami je zavedena u daně z obratu.

Za placení se pokládá každý způsob vyrovnání závazku, při kterém peníze plní funkci platidla; je to tedy hotovostní placení, převody z účtu poplatníka na účet státu, poukazy prostřednictvím pošty apod. Avšak kompenzace mezi státem a poplatníkem se za placení platebních povinností uznává pouze tehdy, je-li právním předpisem výslovně stanoveno. Za určitý případ takové kompenzace by bylo možno označit i případ, kdy plátce daně ze mzdy částku daně vrácenou poplatníkovi může odečíst od celkové odvodové povinnosti za příslušné výplatní období (§ 12, odst. 5 vyhl. č. 161/1976 Sb.). Rovněž kompenzace, tj. *zánik pohledávky daňové, odvodové, nastává tehdy, střetne-li se nárok státu s protinárokem poplatníka* v případech zúčtování záloh a definitivně stanovené povinnosti odvodové, daňové (§26 zák. č. 111/1971 Sb., § 29 zák. č. 113/1971 Sb.) nebo převodem přeplatku na jednom druhu daně na nezaplacenou jinou daň (§ 17 vyhl. č. 16/1962 Sb.).

S právním institutem splatnosti a placení souvisí otázka měny, v jaké má být platební povinnost plněna. Pokud příslušné právní předpisy nestanoví nic jiného, plyne z pojmu platidel jako právních peněz, že na území daného státu mohou být závazky uhrazovány pouze právními penězi tohoto státu. Zásadně tedy všechny druhy plateb vzniklých na základě právních aktů opírajících se o československé právní předpisy mohou být právoplatně uskutečňovány v československé měně. Tuto povinnost mají devizoví cizinci, pokud plní platební povinnosti vůči Československé socialistické republice. Je ovšem samozřejmé, že platby, které případně poukážou z ciziny v devizových prostředcích, budou přepočteny na československou měnu; tyto vztahy upravují právní normy devizové (především zákon č. 142 a vyhl. č. 143/1970 Sb.). Zcela výjimečně je dovoleno nebo jako povinnost stanoveno uhrazovat platební povinnosti v cizí měně. Tak zákon o správních poplatcích (č. 105/1951 Sb.) a prováděcí vyhláška k němu (č. 162/1976 Sb.) umožňují vyměřovat a platit poplatky, mající vztah k cizině v cizí měně. Konkrétně poplatky za úkony československých zastupitelských úřadů vyměřené poplatníkům zdržujícím se v cizině se platí v měně státu, v němž sídlí českosl. zastupitelský úřad vyměřující nebo vybírající poplatek; tento úřad však může příjmu úhradu i v měně jiného státu. Obdobně i celní pohledávky mohou být uhrazovány v cizí měně.

Zaplacením částky stanovené v příslušném řízení, tzv. ukládacím, vy-

měřovacím (viz dále) nastává *zánik platební povinnosti*. Z právní povahy státních příjmů jako *pohledávek státu* vůči povinným subjektům plyne, že *zaplacením daně, odvodu, poplatku* lze rozumět pouze poukázáním takové peněžité částky, proti níž stojí konkretizovaný nárok státu, tj. *dluh poplatníkův*. Proto pouhý peněžitý poukaz není ještě plněním závazku, tj. placením daně a ostatních platebních povinností.

Důraz, který je kladen na pojem zaplacení daně není formální. Jestliže např. mezi odpočitatelnými (nákladovými) položkami ze základu, z něhož se stanoví některé druhy odvodů a daní, jsou zahrnuty zaplacené odvody, daně, pak lze odečítat pouze ty částky, kterými byla uspokojena existující povinnost, nikoliv tedy každou platbu i když převyšovala případně skutečně splatnou daň, odvod apod. Tato otázka byla praktická např. u odvodu ze zisku (§ 6 zák. č. 111/1971 Sb.), u daně důchodové ze zisku (§ 6 zák. č. 113/1971 Sb.), u zemědělské daně ze zisku (§ 13 zák. č. 103/1974 Sb.⁹⁾ Za vyrovnané a tedy odpočitatelné od základu lze ve smyslu předchozího výkladu uznávat i zaplacené *zálohy* na příští daňovou povinnost, pokud příslušný právní předpis takové placení záloh stanoví. Platební povinnost vůči státu však zanikají ještě dalšími způsoby.

Je to především *osvobození od daně, odvodu, poplatku*. Osvobození od platební povinnosti se opírá o obecně závazný právní předpis, nikoliv o individuální správní akt a zpravidla nevyžaduje přímé procesní ingerence finančních orgánů; nastává tehdy, jsou-li splněny předpoklady pro takové osvobození stanovené. Poplatník má na takové osvobození právní nárok a nemusí je zpravidla individuálně uplatňovat. Osvobození se přiznává buď určitým druhům příjmů, úkonů či jinak stanovených základů platebních povinností (tzv. *osvobození věcné*), nebo určitým subjektům (*osvobození osobní*). Povahu věcného osvobození má institut daněprostého minima (viz výše), osvobození určitých druhů mzdy (§ 4 zák. č. 76/1952 Sb., § 4 vyhl. č. 161/1976 Sb.), osvobození určitých příjmů od daně z příjmů obyvatelstva (§ 2, odst. 7 vyhl. č. 146/1961 Sb.), osvobození některých majetkových součástí od odvodu z jmění (§ 10, odst. 2 zák. č. 111/1971 Sb.), osvobození úkonů soudů od soudních poplatků (§ 11 zák. č. 116/1966 Sb.), osvobození od poplatků správních (§ 7 vyhl. č. 162/1976 Sb.) apod.

K osvobození osobním patřilo (patří) např. osvobození některých organizací od odvodu ze zisku (§ 2, odst. 2 zák. č. 111/1971 Sb.), obdobně osvobození organizací od daně důchodové ze zisku (§ 2, odst. 2 zák. č. 164/1982 Sb.), osvobození osob požívajících diplomatických výhod a imunity od daně z příjmů obyvatelstva (§ 3 zák. č. 145/1961 Sb.), osvobození určitých subjektů od poplatků soudních, správních, notářských apod.

V některých případech příslušející právní nárok musí poplatník zvlášť

⁹⁾ Všechny citované zákony se rozumějí ve znění publikovaném pod. č. 72/1977 Sb.

uplatnit a finanční orgán existenci takového osvobození konstatuje individuálním správním aktem. Tak je tomu např. u dočasného osvobození na dobu 15 let novostaveb rodinných domků od daně domovní (vyhl. min. financí č. 14/1968 Sb.). Zánik platební povinnosti nastává také *zánikem povinného subjektu* (smrtí fyzické osoby, likvidací právnické nebo jejím splynutím s jinou právnickou osobou). Pro takový zánik závazku právní předpisy stanoví, které subjekty případně nastupují v povinnosti subjektu zaniklého.

Obdobnou povahu zániku platební povinnosti má *promlčení nároku* státu uplynutím určité doby. Převážná většina platebních povinností vůči státu se podle československých právních předpisů promlčuje ve třech letech. Právní předpisy používají pro tento zánik nároku státu obratu odvod, daň, poplatek, nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník povinen podat přiznání, vyúčtování, resp. od konce kalendářního roku, ve kterém se stala platební povinnost splatnou. Takto formulovaný institut promlčení se ovšem neshoduje s promlčením podle občanského práva, kde uplynutím času sice zásadně právní nárok trvá, ale jeho splnění záleží na vůli (souhlasu) povinného subjektu, tedy dlužníka.

Promlčení platebních povinností vůči státu má však povahu prekluze, tj. stát uplynutím stanovené, zpravidla tříleté lhůty nemůže, tj. prakticky nesmí svůj nárok uplatňovat. Opačný postup by byl nezákonný, proti-právní. Platební povinnosti vůči státu zanikají, jsou splněny také *prominutím* již stanovené povinnosti nebo výslovným upuštěním od jejího uplatnění. Prominutí vyslovuje finanční orgán individuálním správním aktem zpravidla z podnětu povinného subjektu. V některých případech může stát pouze dočasně upustit od vymáhání konkretizované platební povinnosti; tento postup buď povinnému subjektu sděluje, nebo pouze fakticky provádí. Takto postavenou pohledávku může ovšem finanční orgán kdykoliv znovu uplatnit, zejména, aby přerušil běh promlčení.

§ 4. KONKRETIZACE ODVODOVÝCH DAŇOVÝCH POVINNOSTÍ

Jak je konstatováno v § 3, neliší se právní vztah odvodový, daňový a poplatkový (lze jej označit za fiskální) od jiných právních poměrů; ovšem výrazným znakem fiskálních vztahů je skutečnost, že jedním z jejich účastníků je vždy stát, zastoupený (představovaný) svými finančními orgány; stát je subjektem oprávněným požadovat plnění (zpravidla peněžité) od ostatních subjektů (poplatníků).

Povinnost poplatníků a jí odpovídající nárok státu se opírá téměř ve všech státech o konstrukci *zákonné závazkové povinnosti* (tato konstrukce

se označuje někdy jako *obligatio ex lege*), na rozdíl od jiných povinností vztahů, zejména smluvních, které ovšem rovněž vznikají mezi státem (státními orgány) a členy státního organismu.⁴⁰⁾

V některých okrajových případech dochází k takovému způsobu určování platebních povinností poplatníků, který připomíná smluvní vztah. V našem daňovém právu takovou smluvní analogii daňové povinnosti by bylo možno spatřovat například v paušální dani z příjmů obyvatelstva, kterou může národní výbor stanovit drobným živnostníkům a provozovatelům lidové zábavy, podomních a kočovných živností (§ 9 zák. č. 145/1961 Sb.); poplatník dává k paušalování daně *souhlas*, což je nesporně prvek smluvní.

Jiným případem podobajícím se smluvnímu stanovení platebních povinností je způsob zavádění tzv. fakultativních místních poplatků. Vyhláška ministerstva financí č. 67/1966 Sb. váže zavádění těchto poplatků na usnesení příslušného místního národního výboru a na projednání s okresním národním výborem jakož i na *projednání s občany* (§ 1 cit. vyhl.).

Ovšem v obou uvedených případech (paušál daně z příjmů obyvatelstva i tzv. fakultativní místní poplatky) jde jen o určitou, dost vzdálenou analogii smluvních vztahů.

Konkretizace povinnosti poplatníka k úhradě zákonného nároku státu na určité peněžité plnění záleží v tom, že se určí existence jednotlivých prvků této povinnosti (viz § 3). Výjimečně přechází obecná závazková povinnost poplatníka bez zvláštního řízení v povinnost konkretizovanou tehdy, když její vznik a s ním spojená úhrada se opírá o existenci evidentních skutečností, které není třeba zvláštním způsobem zjišťovat; sem patří např. placení kolkem za určitý druh podání, avšak také vyrovnávání daňových povinností podle vlastního výpočtu poplatníka ještě dříve, než bude vyrozuměn o definitivním stanovení této povinnosti vyměřením ze strany finančního orgánu; přímá změna obecné povinnosti v konkrétní platební závazek se vyskytuje (vyskytoval) v našem daňovém právu např. u daně domovní (§ 18, odst. 1 zák. č. 143/1961 Sb.), u daně z příjmů obyvatelstva (§ 19 zák. č. 145/1961 Sb.), u daně zemědělské placené občany

⁴⁰⁾ Upravování fiskálních povinností vůči státu právní normou nejvyšší síly (tj. formou zákona) je výsledkem historického vývoje vztahů mezi státem a jeho občany. Na evropské pevnině významným mezníkem v zápase mezi vládnoucí mocí a poddanými byla Deklarace práv člověka a občana (1789) převzatá do první francouzské ústavy z r. 1791, která stanovila, že všichni občané mají právo prostřednictvím svých představitelů rozhodovat o veřejných výdajích, povolovat je a kontrolovat jejich uskutečňování.

Od té doby ústavní listiny převážně většiny států stanoví, že stát může od občanů požadovat platby jen na základě zákona. Tato ustanovení obsahuje čl. 12 ústavního zákona o čs. federaci č. 143/1968 ve znění úst. zák. č. 125/1970 Sb. Rovněž sovětská ústava přijatá 7. 10. 1977 má ve svém čl. 14 obdobnou formulaci („Stát určuje výši daně z příjmů podléhajících zdanění“.)

i organizacemi (§ 41, odst. 3 zákona o zemědělské dani vyhlášeného pod č. 74/1977 Sb.), u odvodů do státního rozpočtu (§ 22, odst. 3 zákona o odvodech, publikovaného pod č. 72/1977 Sb.) a daně důchodové (§ 26, odst. 2 zákona o důchodové dani publikovaného pod č. 73/1977 Sb.).

Zpravidla však obecná povinnost se mění v konkrétní platební závazek až po provedení určitých správních úkonů, které se uskutečňují různými technickými způsoby a za různé spoluúčasti subjektů zúčastněných na daném právním vztahu, jak to stanoví právní předpisy; jejich souhrn se označuje jako vyměřovací, ukládací řízení a příslušné právní normy pak jako *procesní právo daňové*.¹¹⁾

Daňové řízení ve výše uvedeném smyslu tedy představuje právními předpisy normovaný postup subjektů zúčastněných při konkretizaci platebních povinností odvodových, daňových a poplatkových. Jeho postup tvoří součást obecného řízení správního; v našem právním řádu je tento procesní postup státních orgánů upraven v zákoně č. 71/1967 Sb. o správním řízení (správní řád).

Avšak jednotlivé druhy právních finančních vztahů (platebních povinností) se navzájem od sebe liší co do podmínek svého vzniku, jejich realizace, způsobů a lhůt placení atd. Proto i administrativní postup s tím spojený se především do značné míry osamostatňuje od obecného procesu správního a nadto pak ještě dále individualizuje podle příslušného typu státního příjmu.

V našem právním řádu, na rozdíl od jiných systémů platebních povinností vůči státu, není správní proces finanční unifikován, neupravuje jej jediná právní norma o řízení, nýbrž pro každý druh finančního vztahu určuje příslušný hmotně právní zákonný předpis i speciální řízení (např. zákony o dani ze mzdy, z obratu, dani domovní, o odvodech, poplatech atd.). Ovšem z důvodu procesní a normotvorné úspornosti a jednoduchosti je prosazována zásada, aby procesní instituty, jako např. základní zásady řízení, příslušnost věcná, instancní postup atd., byly sjednocovány a také upravovány jednotně. Tuto jednotící funkci mají především zákony o finančních správách (č. 33/1970 Sb., 115/1970 Sb.) jak co do institutů (správa a revize daní, dávek, poplatků, odvodů plynoucích do státních rozpočtů), tak co do organizační skladby a kompetence finančních správ, jako základních finančních orgánů; obdobnou základní normou procesní pro platební povinnosti v poměru k rozpočtům národních výborů má zákon o národních výborech (viz jeho úplné znění pod č. 35/1983 Sb.).

Hlavní instituty procesní pro všechny druhy státních příjmů upravuje dále vyhláška č. 16/1962 Sb., která byla vydána jako prováděcí předpis

¹¹⁾ Pod pojem daňové procesní právo, resp. daňové řízení je nutno zahrnout i řízení ve věcech odvodů a poplatků. Pro zjednodušení však terminologie „daňové řízení“. Svými ustanoveními je daňovému řízení blízké i řízení celní.

k zákonům o dani z obratu, ze mzdy, zemědělské dani, dani z příjmů obyvatelstva, domovní dani, o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti a k zákonům o poplatcích. Citovanou vyhlášku prohlašují za základní procesní normu nejen zákony, upravující typy platebních povinností, které v roce 1962 ještě neexistovaly a které byly vydány teprve později, ale i zákony o odvodech do státního rozpočtu a dani důchodové.

Pokud citované předpisy, tj. vyhláška č. 16/1962 Sb. a zákony o jednotlivých daních, odvodech a poplatcích nestanoví jinak, postupují finanční orgány v oblasti platebních povinností vůči státu podle správního řádu (zák. č. 71/1967 Sb.). Zvláštní typ řízení finančního představuje řízení ve věcech celních, které je upraveno v zákoně č. 44/1974 Sb.

Jako obměna obecného správního řízení je daňové řízení ovládáno stejnými principy, které platí pro postup orgánů v ostatních oborech státní správy (§ 1 odst. 1 zák. č. 71/1967 Sb.) a které jsou upraveny především ve správním řádu s modifikacemi, kterých si vyžaduje povaha finančních vztahů.

Vedoucí zásadou ovládající vznik a existenci daňově právních vztahů je zákonnost ve smyslu čl. 12 odst. 1 úst. zák. č. 143/1968 ve znění úst. zák. č. 125/1970 Sb.; z toho vyplývá, že i postup všech subjektů v příslušném řízení musí být normován zákonnými předpisy, jimž je nutno naroveň stavět předpisy opírající se o zákon, tzv. podzákonné právní normy. Instituty procesní, které nemají oporu v zákoně, nemohou správní orgány ve finančním řízení zavádět. Tento princip je sice do značné míry samozřejmý a platí pro všechny oblasti správy i soudnictví,¹²⁾ avšak v oblasti financí tuto zásadu ústavní zákon zvlášť potvrzuje v čl. 12 odst. 1. Jde do značné míry o historickou reminiscenci (viz odkaz 6) této kapitoly), která je však do té míry stále aktuální, že se objevuje i v sovětské ústavě z roku 1977.

V největším počtu případů se daňové řízení zahajuje z podnětu správního orgánu (*zásada oficiality*); tak je tomu zejména v řízení o vyměření daní a odvodů i u řady poplatků (např. u většiny notářských i některých poplatků správních). Přitom se ovšem předpokládá spolupůsobení ostatních účastníků řízení, avšak není-li tato účast splněna ani na výzvu správního orgánu, bude řízení zahájeno a provedeno z úřední povinnosti (§ 7 vyhl. č. 16/1962 Sb.).

Se zmíněnou zásadou oficiality se zpravidla spojuje *princip materiální pravdy*, podle něhož příslušný správní orgán má z úřední povinnosti zjistit spolehlivě stav věci (§ 3 odst. 4 zák. č. 71/1967 Sb.), tj. všechny skutkové i právní okolnosti rozhodné pro určení práv a povinností, tj. pro konkrétní

¹²⁾ Viz článek 79 a 80 ústavního zákona č. 143/1968 Sb., ve znění ústavního zákona č. 125/1970 Sb.

zaci právního vztahu účastníků řízení. Ovšem povaha finančních vztahů, která je odlišná od práv a povinností občanů, organizací a státu v ostatních oblastech způsobuje, že v některých případech zákon ponechává na vůli povinného subjektu, zda své oprávnění uplatní a finančnímu orgánu neukládá, aby poplatníkovi přiznal všechna oprávnění, která mu podle zjištěného skutkového stavu náleží. Toto oslabení oficiality by bylo možno někdy označit za značně jednostranné. Tak např. podle § 4 odst. 1 zák. č. 111/1971 Sb. ve znění zák. č. 72/1977 Sb. k základu pro odvod ze zisku se povinně určité položky přičítaly, šlo o neprospěch poplatníka a některé bylo lze odečíst, tedy pouze tehdy, jestli je uplatnil poplatník, i když finančnímu orgánu byly tyto položky známy. Obdobnou modifikaci zásady oficiality a materiální pravdy obsahoval zák. č. 113/1971 Sb. a § 11 zák. č. 103/1974 Sb. Nová úprava odvodu ze zisku (zák. č. 161/1982 Sb.) a daně důchodové (zák. č. 164/1982 Sb.) odstranila uvedenou nerovnoprávnost subjektu oprávněného a povinného, tj. státu a poplatníka.

Na návrh účastníků dochází k daňovému správnímu řízení zejména v případech, kdy jiný individuální správní akt, na který je vázán platební povinnost, je vydáván na návrh účastníka řízení. Děje se tak u většiny správních poplatků podle zák. č. 105/1951 ve znění zákonného opatření č. 138/1960 Sb., u tzv. úkonových poplatků notářských (zák. č. 24/1964 Sb.), poplatků soudních (zák. č. 116/1966 Sb.) i u poplatků arbitrážních (nař. č. 78/1958 Sb.). Zde však splývá, resp. se prolíná zásada oficiality s principem dispozičním. I když totiž určitý úkon (individuální správní akt) provádí správní orgán z podnětu a na návrh účastníka řízení, má povinnost zahájit zároveň příslušné daňové řízení, tj. vybrat poplatek.

Případné *odvolací řízení* proti stanovenému poplatku je pak ovládáno *zásadou dispoziční*. Ze smyslu *opravného řízení* ovšem plyne, že k němu dochází téměř vždy výlučně z podnětu účastníků řízení a že také celý jeho průběh je ovládán principem dispozičním, který je prosazen ve všech druzích odvolacího řízení před správními orgány. Z úřední povinnosti přezkoumává též procesní orgán své rozhodnutí jen ve výjimečných případech, „je-li na přezkoumání rozhodnutí obecný zájem“ (§ 62 odst. 2 zák. č. 71/1967 Sb.). V oblasti platebních povinností je tento předpoklad dán zpravidla tehdy, jde-li o dodatečné zvýšení původně stanovené výše daně, odvodu, poplatku či jiné dávky, čili o tzv. doměření.

Správní finanční řízení v oblasti poplatků vykazuje vedle charakteristiky zmíněné výše pod pís. b) ještě další zvláštnost, kterou je *souběžnost dvou řízení* prováděných týměž orgánem správním, notářským, soudním, arbitrážním. Nejde zpravidla jen o souběžnost časovou, nýbrž i o souvislost procesní v tom smyslu, že řízení o vydání individuálního správního aktu, rozhodnutí státního notářství, soudu či arbitráže je podmíněno zaplacením poplatku, čili uskutečněním poplatkového správního řízení. Jedním úko-

nem vyvolává tedy účastník řízení zahájení dvou správních (soudních, notářských, arbitrážních) procesů před tímž orgánem.

Je-li však v obecném zájmu nutné nebo vhodné provést meritorní řízení správní (soudní, arbitrážní) před řízením finančním, proběhne poplatkové řízení, tj. vyměření (stanovení) poplatku, jako druhé v pořadí.

Jako forma daňového procesu je sice proklamována nejširší účast občanů na něm (§ 1 vyhl. č. 16/1962 Sb.) na rozdíl od ostatních druhů správních procesů (§ 21 odst. 3 zák. č. 71/1967 Sb.), avšak ani daňové řízení ve většině případů nepřipouští *úcast veřejnosti* na jeho průběhu. Nadto osoby, které se jakkoli zúčastnily daňového řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o tom, co se v něm dověděly. Zapůjčí-li se spisy zachycující průběh řízení jinému státnímu orgánu (nestátním subjektům se spisový materiál nesmí dávat vůbec k dispozici), stanoví příslušný státní orgán zapůjčující spisy, co z nich může být sděleno účastníkům řízení nebo jiným osobám (§ 13 vyhl. č. 16/1962 Sb.); ostatní spisové údaje nejsou přístupné.

Lze tedy konstatovat, že zásadně *správní řízení daňové probíhá neveřejně*, tj. bez přístupu osob, které nejsou jeho účastníky. Výjimka platí pro ty druhy souběžných řízení, která jsou ovládána zásadou veřejnosti, jako je např. řízení soudní; i zde se stanovení soudních poplatků uskutečňuje za přístupu veřejnosti.

Zvláštním prvkem veřejnosti řízení je vyrozumění poplatníků-občanů o vyměření zemědělské daně vyložením hromadného předpisu do seznamu k veřejnému nahlédnutí (§ 43 zák. č. 103/1974 Sb.).

Z hlediska techniky se v daňovém řízení uplatňuje *zásada jak ústního, tak písemného projednávání* (§ 8 a 9 vyhl. č. 16/1962 Sb.). Pro řízení o správních poplatcích je výslovně stanoveno, že „poplatky se vyměřují ústní nebo písemnou výzvou“ jde-li o poplatky vyměřované před provedením úkonu, nebo „platebním výměrem, pokud je tak stanoveno nebo pokud provedení úkonů je předpokladem pro stanovení poplatku nebo konečně byl-li správní úkon proveden bez podnětu poplatníka“ (§ 3 vyhl. č. 162/1976 Sb.).

Možno tedy říci, že obě *formy — ústní i písemná* — jsou aplikovány podle povahy jednotlivých procesních úkonů a etap. Největší počet individuálních daňově správních aktů je však vydáván pouze na základě písemného materiálu, takže daňové správní procesy probíhají převážně *bez ústního jednání* s účastníky.

Platná právní úprava sice stanoví, že *daňové řízení musí být neformální* (§ 1 odst. 2 vyhl. č. 16/1962 Sb.), avšak přesto povaha odvodových a poplatkových vztahů si vyžaduje dodržení určitých formalit, které mají ulehčit zúčastněným subjektům jejich povinnosti. Tak zejména daňová přiznání a hlášení, jimiž se ve většině případů zahajuje daňové správní proces, mohou být učiněna pouze na úředních tiskopisech a poplatník nebo jeho

zákonný zástupce nebo zmocněnec je musí vlastnoručně podepsat (§ 7 cit. vyhl.).

V současné době, kdy se do státní správy zavádí ve větším rozsahu strojová mechanizace administrativních postupů, vyslovuje se často požadavek, aby metody zdaňování i ostatních finančních vztahů byly koncipovány způsobem, který by umožňoval jejich strojové zpracování. Někdy se dokonce požaduje, aby metody zdaňování byly podřízeny možnostem strojné výpočetních středisek.

Domnívám se, že pokud metody zdaňování vyjadřují skutečné potřeby, jak určovat, soustřeďovat a zpět do národního hospodářství vracet finanční prostředky doprovázející tvorbu a rozdělování společenského produktu a národního důchodu, tj. proces rozšířené socialistické reprodukce, nelze tyto metody přizpůsobovat mechanizované výpočtové technice, nýbrž naopak strojové zpracování příslušných dat musí tyto metody respektovat. V opačném případě by bylo nutné na výpočtovou techniku v této oblasti rezignovat.

Nejzákladnějším ekonomickým hlediskem, prosazovaným ve všech oblastech státních příjmů je, aby *výnos příslušné platební povinnosti* byl vyšší než základy, kterých si vyžádá její vybírání. V daňových teoriích se tento požadavek někdy spojuje s institutem daněprostého minima (viz § 3), tj. částky, která není podrobována zdanění kromě jiného také proto, že výše daně (jiné platební povinnosti) na tento základ připadající nekryje ani náklady příslušného správního řízení.

Hledisko hospodárnosti daňově správního procesu je ve sféře státních příjmů prosazeno i některými procesními instituty. Je to zejména *metoda srážky*, jakou se vybírá v našem daňovém systému daň ze mzdy (zák. č. 76/1952 Sb.), daň z příjmů z literární a umělecké činnosti (zák. č. 36/1965 Sb. ve znění zák. č. 160/1968 Sb.) případně daň důchodová ze zisku, kterou jsou povinni platit poplatníci se sídlem v cizině (zák. č. 164/1982 Sb.).

Tyto procesní nástroje vyhovují obecně proklamované zásadě, že řízení ve věci daní, poplatků a odvodů má být jednoduché a hospodárné (§ 2 vyhl. č. 16/1962 Sb., § 3 odst. 3 zák. č. 71/1967 Sb.).

Zájem, jaký má stát na řádném hospodaření s prostředky určenými k úhradě nákladů spojených s plněním jeho funkcí vede k tomu, že správa státních příjmů je svěřena specializovaným správním orgánům; jsou to především finanční správy, finanční odbory (finanční komise) národních výborů a orgány celní. K nim přistupují všechny orgány státní správy (ústřední orgány, zařízení státní správy, státní účelové fondy), soudy, státní notářství, orgány arbitráže, zastupitelské orgány, popřípadě další orgány státní, jimž je svěřena působnost v oblasti státních příjmů, zejména povahy poplatkové.

Největší kompetenční obor je svěřen *finančním správám* (zák. č. 33/1970

a zák. č. 115/1970 Sb.). Jsou to orgány pro *správu daní, odvodů a poplatků* plynoucích zcela nebo zčásti do státního rozpočtu (federace, republik) nebo do státních fondů. Finančním správám je svěřena dále agenda cenových přírážek a srážek v zahraničním obchodě a pokut, pokud uvedené platební povinnosti vyúsťují do státního rozpočtu. Konečně finanční správy provádějí *dotace, subvence, intervence*, popř. přiděly a příspěvky poskytované hospodářským organizacím z rozpočtu federace, republiky nebo ze státních fondů.¹³⁾ Finanční správy tedy uplatňují působnost jak v příjmové, tak ve výdajové sféře rozpočtového hospodaření.

Správou daní (odvodů, poplatků) se rozumí právo činit všechna opatření potřebná ke správnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností občanů a organizací, zejména právo příslušnou platební povinnost stanovit (vyměřit), vybrat, vyúčtovat a kontrolovat z hlediska správnosti a včasnosti úhrady.

V *oblasti dotací* přísluší finančním správám právo i povinnost kontrolovat jejich poskytnutí a v případě neoprávněného použití uložit a vymáhat vrácení poskytnuté částky.

Do pojmu *revizní činnosti* se zahrnuje prozkoumávání účetních a jiných dokladů, celkového hospodaření a ostatních skutečností rozhodných pro stanovení finančních vztahů poplatníků a příjemců dotací k rozpočtu federace nebo republiky, popřípadě ke státním fondům. Finanční správy zjišťují, zda výpočet platební povinnosti nebo použití poskytnutých příspěvků odpovídá předpisům, popřípadě stanoveným podmínkám.

Pravomoci finančních správ odpovídají povinnosti těch organizací, v poměru k nimž finanční správy vykonávají svou působnost. Tyto organizace jsou povinny na požádání poskytnout orgánům finančních správ veškerou pomoc, zejména předložit požadované písemnosti, účetní a jiné doklady, plány, materiály o prověrkách, kontrolách, revizích a inspekcích všeho druhu provedených u nich i jinými orgány. Rovněž všechny státní orgány poskytují povinně orgánům finančních správ v mezích své působnosti účinnou pomoc.

Obdobnou působnost jako finanční správy vykonávají finanční odbory (komise) národních výborů na úseku těch platebních povinností, které plynou do jejich rozpočtů (zák. o národních výborech publikovaný pod č. 35/1983 Sb.); je to zejména daň domovní, daň z příjmů obyvatelstva, daň zemědělská a značná část správních poplatků, stejně jako i celá oblast poplatků místních.

¹³⁾ Různá terminologie používaná pro prostředky přidělované ze státních rozpočtů (rozpočtů NV) je spíše tradiční než věcně významná.

VLADIMÍR ZAHÁLKA

FINANČNÍ HOSPODAŘENÍ,
JEHO TEORETICKÉ ZÁKLADY A PRÁVNÍ ÚPRAVA

Finanční hospodaření představuje jednu z významných součástí plánovitého řízení národního hospodářství.¹⁾ Zásady jeho uspořádání vycházejí z aktivní funkce státního rozpočtu a finančních plánů. Jsou pojaty tak, aby ovlivňovaly efektivnost a kvalitu veškeré činnosti výrobních hospodářských jednotek a podniků a tím přispívaly mimo jiné i k maximální tvorbě hmotných a finančních zdrojů. Neméně významná je však skutečnost, že finanční hospodaření zároveň vytváří rozhodující podmínky pro realizaci principů chozrasčotu jako základní metody hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků, na jejichž další rozvoj klade Soubor opatření ke zdokonalení soustavy plánovitého řízení národního hospodářství mimořádný důraz.²⁾ Uspořádání finančního hospodaření má velký vliv i na pojetí a úpravu financování jednotlivých oblastí podnikových činností. Tato poslední skutečnost nás pak přivádí k potřebě vymezit, co budeme pod pojmem financování a finanční hospodaření rozumět.

I. K POJMU FINANCOVÁNÍ A FINANČNÍ HOSPODAŘENÍ

Pod pojmem financování se běžně rozumí vynakládání peněžních prostředků za určitým cílem. V této souvislosti Bakeš rozlišuje dvě stránky financování, a to stránku objektivní a stránku subjektivní.³⁾

¹⁾ Viz úvodní ustanovení k nařízení vlády ČSSR č. 161/1980 Sb., o finančním hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků. Srovnej rovněž finančněprávní vztahy v soustvě nepřímých nástrojů řízení, schema č. 2 v příloze ZAHÁLKA, V.: Peněžní fondy jako předmět finančně právní regulace, UJEP Brno, 1977, s. 128 a 129.

²⁾ Pokud jde o vztah finančního hospodaření a chozrasčotu, viz jako v pozn. 1. Srovnej též Ke zdokonalování plánovitého řízení národního hospodářství (Sborník dokumentů a materiálů), nakladatelství Svoboda 1980, a to s. 8 a dále zejména s. 42 a navazující strany, kde se pojednává o rozvoji chozrasčotu a zdokonalení finančního a úvěrového systému. Stejný důraz na posílení významu chozrasčotu je kladen i v usnesení ÚV KSSS a Rady ministrů SSSR z 12. července 1979 O zlepšení plánování a posílení vlivu hospodářského mechanismu na zvýšení efektivnosti výroby a kvality práce. Viz tento materiál vydaný Nakladatelstvím politické literatury v Moskvě, 1979, s. 44 a dále, kde se pojednává o rozvoji chozrasčotu a posílení role ekonomických nástrojů a stimulů.

³⁾ Viz BAKEŠ, M.: Základy finančního práva. Vysoká škola Sboru národní bezpečnosti, Bratislava 1979, s. 10.

Objektivní stránka spočívá ve stanovení konkrétního cíle financování, kterým může být např. financování reprodukce základních prostředků nebo financování neinvestičních výdajů na rozvoj vědy a techniky či financování oběžných prostředků.⁴⁾ Subjektivní stránka financování pak spočívá v určení pasivního subjektu, který dostává peněžní prostředky nezbytné pro jeho činnost.⁵⁾ Tak je tomu např. v případě rozpočtových organizací, jejichž potřeby jsou hrazeny nebo jinak řečeno financovány z příslušného rozpočtu, na který jsou napojeny.

Naproti tomu finanční hospodaření se chápe jako souhrn činností spojených s tvorbou, rozdělováním a používáním peněžních fondů, jejichž prostřednictvím se rozhodující měrou uskutečňuje. Přitom se klade důraz jednak na maximální tvorbu těchto fondů s minimem nákladů, jednak na jejich účelné a efektivní používání. Z toho důvodu jsou subjekty ekonomické aktivity, tj. výrobní hospodářské jednotky a podniky, vybaveny jistou finanční pravomocí. Vzhledem k tomu, že finanční pravomoc je sice předpokladem pro takto pojaté finanční hospodaření, avšak sama o sobě k němu nepodněcuje, jsou tyto vztahy uspořádány tak, aby uvedené subjekty na takovémto finančním hospodaření hmotně zainteresovány. Takovéto uspořádání je projevem demokratického centralismu v dané oblasti. Promítá se v něm centrální řízení spojené s pravomocí a iniciativou nižších článků národního hospodářství, hospodařících podle zmíněných zásad chozrasčotu. Jelikož však ani sama zainteresovanost příslušných subjektů ekonomické aktivity rovněž nepostačuje, protože může podněcovat z celospolečenského hlediska ne zcela žádoucím směrem (např. k dosahování vyššího zisku porušováním cenových předpisů) setkáváme se v poslední době v této souvislosti stále častěji s požadavkem potřebného ekonomického tlaku na příslušné hospodářské subjekty.⁶⁾

Z toho co bylo řečeno je zřejmé, že viděno v těchto souvislostech, je finanční hospodaření širší pojem než financování. Zahrnuje nejen způsob použití peněžních fondů, tj. jejich vynakládání, tedy vlastně zmíněné financování, ale i problematiku jejich tvorby a přerozdělování. V takto chápáném pojmu, jak již bylo řečeno, je zahrnuta zmíněná finanční pravomoc, pokud jde o nakládání s vlastními finančními zdroji, které představují finanční základnu uvedených organizací. Dále pak i hmotná zaintereso-

⁴⁾ V tomto smyslu se používá tento pojem i v platné právní úpravě. Viz např. vyhlášky č. 162/1980 Sb., č. 163/1980 Sb. a č. 164/1980 Sb.

⁵⁾ Viz BAKEŠ jako v pozn. 3.

⁶⁾ Pokud jde o ekonomickou a právní charakteristiku základních složek finančního hospodaření viz rovněž BAKEŠ, M.: Teoretické otázky finančního práva, Universita Karlova, Praha 1979, s. 110 až 112. Pokud jde o problematiku ekonomického tlaku na podniky viz podrobněji Zahálka v díle citovaném v pozn. 1, a to s. 101 až 103. Co se týká ekonomických důsledků porušování cenových předpisů, srovnej ZAHÁLKA, V.: Právně teoretické problémy dodatkových odvodů za porušení cenových předpisů. Sborník prací učitelů právnické fakulty Brno, — XI, z roku 1981.

vanost příslušných subjektů, projevující se v úsilí po dosažení co nejlepších výsledků tohoto finančního hospodaření, což se mimo jiné v konečných důsledcích příznivě projevuje i na tvorbě finančních zdrojů.

Proto také, pokud byl v minulosti uplatněn takový způsob řízení národního hospodářství, kdy podniky na jedné straně všechny finanční zdroje, které vytvořily, odváděly do rukou státu a na druhé straně všechny potřeby jim byly hrazeny z takto centralizovaných zdrojů, o finančním hospodaření pochopitelně nehovoříme a s tímto pojmem se v příslušné právní úpravě nesetkáváme.

Z toho dále vyplývá, že o finančním hospodaření též nehovoříme u rozpočtových organizací. To samozřejmě nikterak neznámá, že bychom neusilovali o to, aby i tyto subjekty hospodárně vynakládaly prostředky, které pro financování svých potřeb dostaly přiděleny. Nicméně z uvedených skutečností je zřejmé, že finanční hospodaření, jako důležitá součást soustavy plánovitého řízení, je charakteristické pro chozrasčotní organizace. Tato poslední skutečnost nás pak přivádí ke vztahu finančního hospodaření a chozrasčotu.

II. VZTAH FINANČNÍHO HOSPODAŘENÍ A CHOZRASČOTU

Bylo již řečeno, že finanční hospodaření vytváří rozhodující podmínky pro realizaci principů chozrasčotu jako základní metody hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků. Tím je dán základní vztah těchto dvou kategorií, což došlo výrazu i v platné právní úpravě.⁷⁾

Tento vztah nelze však omezit jen na finanční hospodaření, ale je třeba jej chápat širěji, a to k socialistickým financím vůbec. Takto komplexně k dané problematice přistupuje i Soubor opatření, který v souvislosti s rozvojem chozrasčotu pojednává i o zdokonalování finančního a úvěrového systému.⁸⁾

Jak socialistické finance, jejichž součástí je i finanční hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků, tak i chozrasčot jsou objektivně podmíněny existencí zboží výroby za socialismu a jako kategorie socialistického výrobního způsobu jsou bezprostředně spojeny s výrobou hmotných statků. To umožňuje jak financím, tak i chozrasčotu sledovat v této oblasti stejný cíl, tj. působit na zvýšení výkonnosti výrobních hospodářských jednotek a podniků. To se děje tím, že tyto hodnotové kategorie jako závazné ukazatele finančního plánu a prvky chozrasčotu vytyčují pracujícím konkrétní požadavky a úkoly, pokud jde o efektivitu jejich veškeré činnosti a zároveň je hmotně zainteresovávají na jejich dosažení

⁷⁾ Viz již zmíněné úvodní ustanovení k nařízení vlády č. 161/1980 Sb.

⁸⁾ Viz jako v pozn. 2.

a překročení. V tomto smyslu mají velký vliv i na formování jejich ekonomického vědomí, což má kromě jiného důležitý význam i z hlediska efektivnosti finančněprávní úpravy v dané oblasti.⁹⁾

Z uvedeného dále vyplývá, že obojí tj. jak socialistické finance, tak i chozrasčot působí na výrobu. V důsledku toho se stávají důležitými nástroji hospodářského řízení, plánování a ekonomického stimulování. Jsou využívány k tomu, aby veškeré zdroje nasazené ve výrobní sféře vedly k růstu národního důchodu.

Chozrasčot jako způsob plánovitého řízení hospodářské činnosti socialistických podniků spočívá na zásadě, že hospodářské a finanční postavení každé chozrasčotní organizace závisí na množství a kvalitě výsledků její práce. To se projevuje mimo jiné ve skutečnosti, že tyto organizace musí krýt většinu svých výdajů z vlastních příjmů, hmotně odpovídají za plnění plánu, racionální využívání zdrojů a za finanční výsledky hospodaření. Chozrasčot představuje uplatnění demokratického centralismu v ekonomické oblasti. Spojuje celospolečenské zájmy se zájmy pracovních kolektivů a s osobní hmotnou zainteresovaností. Vede hospodářské organizace k tomu, aby dosahovaly maximálních výsledků při minimálních nákladech. V tomto směru má podněcovat k racionálnímu a efektivnímu využívání hmotných, pracovních a finančních zdrojů.

Sféra působení financí a chozrasčotu jako dvou samostatných hodnotových kategorií není však zcela shodná. Socialistické finance zahrnují oblasti, ve kterých se chozrasčot neuplatňuje (např. financování společenské spotřeby). Stejně tak chozrasčot se může jevit jako ekonomická kategorie, která v některých směrech je širší a v jiných pak užší než finance. Zásady chozrasčotu se totiž uplatňují i v oblastech, které jsou mimo dosah socialistických financí.¹⁰⁾

Hovoříme-li však o financích a chozrasčotu, nemůžeme pominout ani jejich úzký vztah s dvěma dalšími rozdělovacími kategoriemi, a to s cenami a mzdami.

Tento úzký vztah se odráží i v právní úpravě. Příslušné právní normy z oblasti regulace financí a tedy i finančního hospodaření, cen a mezd na sebe navazují a vzájemně se podmiňují. Tvoří funkční spojení.

Avšak ani tento přístup z tohoto širšího hlediska, kdy finance či pouze finanční hospodaření a chozrasčot začleňujeme do vzájemných funkčních souvislostí s dalšími rozdělovacími kategoriemi, sám o sobě nepostačuje, abychom plně postihli nejdůležitější podmínky jejich působení, což má svůj nemalý význam i z hlediska efektivnosti příslušné právní úpravy.

⁹⁾ Viz ZAHÁLKA, V.: Teoretické otázky finančního práva a základní předpoklady jeho efektivnosti při řízení ekonomických procesů. UJEP Brno 1982, s. 179, kde se mimo jiné pojednává o ekonomickém vědomí a jeho vztahu k právnímu vědomí.

¹⁰⁾ V tomto směru srovnej podrobněji PANČÁK, M.: Financie a chozrasčot. Nakladatelství Pravda 1979, s. 22 a 23.

Proto se musíme alespoň zmínit o dalších z nich, které s nimi bezprostředně souvisí. Jde dále např. o zisk, odpisy, vlastní náklady, rentabilitu, úvěr apod. S těmito kategoriemi se setkáváme ve všech stranických dokumentech, které se zabývají ekonomickými otázkami a je jim věnována náležitá pozornost i v Souboru opatření, a to v souvislosti s hmotnou stimulací a využívání ekonomických nástrojů k růstu efektivnosti a kvality.

I když tyto ekonomické kategorie spolu souvisí, nicméně každá z nich je samostatná. V důsledku toho kterákoliv z nich se může stát předpokladem pro jakoukoliv jinou, takže je v té či oné míře závislá od ostatních.

Toto zjištění má nemalý význam právě z hlediska právní úpravy a její účinnosti. Proto, má-li být náležitě zajištěno její působení, musí stát závazným způsobem právně upravit i tyto objektivně existující kategorie, které sice samy o sobě finančními nejsou, které však s financemi a chozrasčotem tvoří složité propletenou a vzájemně podmíněnou funkční jednotu.

Z toho však nikterak nevyplývá, že všechny tyto kategorie jsou stejně významné. Naopak, některé z nich jsou v subordinaci k jiným.

Základní z uvedených kategorií jsou socialistické zbožné peněžní vztahy, jež objektivně podmiňují jak nutnost socialistických financí, tak i chozrasčotu a dalších, o kterých byla řeč.

Třeba však zdůraznit, že i když finance nejsou onou kategorií základní, protože jejich objektivní nutnost, tak jako u ostatních hodnotových kategorií, je dána existencí zbožní výroby za socialismu, nicméně mají mezi všemi ostatními zvláštní a zcela mimořádné postavení. Spočívá v tom, že jsou to právě finance, pomocí kterých jsou všechny ostatní hodnotové kategorie integrovány v celek, pomocí kterých je provedena jejich syntéza. Zároveň kromě toho umožňují, aby materiálně různorodé a v důsledku toho jinak nesrovnatelné faktory reprodukčního procesu byly převedeny na společného jmenovatele.

To, co takto platí v obecnější rovině, platí i o vztahu mezi finančním hospodařením a chozrasčotem. Proto můžeme říci, že je to právě finanční hospodaření, které značnou měrou dává náplň a smysl chozrasčotu, a to zejména svým zhora zmíněným integračním vlivem.

Tento vztah mezi finančním hospodařením a chozrasčotem nelze však chápat jen takto jednosměrně v tom smyslu, že zásady finančního hospodaření vytvářejí podmínky pro realizaci chozrasčotu, jak o tom již byla řeč. Nemůžeme totiž pominout, že i obráceně rozvoj chozrasčotu má nemalý vliv na to, které fondy na podnicích a výrobních hospodářských jednotkách budou vytvářeny a jaký bude podíl hospodářské sféry na tvorbě a používání centralizovaných peněžních fondů apod.

Přitom třeba mít na paměti, že při utváření soustavy těchto fondů se navzájem prolíná objektivní a subjektivní stránka věci.

Z koloběhu výrobních fondů uvedeného v poznámce je zřejmé, že přeměna nově vyrobeného zboží (Z') v hmotné podmínky opakovaného výrobního procesu je zprostředkována peněžními fondy (p')¹¹⁾ Peněžní forma, kterou výrobní fondy podniku přechodně přijímají sice pouze umožňuje pokračování výroby, je však pro toto pokračování výroby bezpodmínečně nutná.

V tom spočívá objektivní nutnost těchto peněžních fondů. Výsledkem subjektivní činnosti státních orgánů při konkrétní normotvorbě je pak skutečnost, které fondy budou vytvářeny, jak budou uspořádány do ucelené soustavy a jak budou řešeny již zmíněné vztahy, které vedou k jejich tvorbě, rozdělování a používání.

Proto efektivnost jak vlastního finančního hospodaření, tak i chozrasčotu, je v první řadě závislá na úrovni poznání všech v daném případě objektivně působících faktorů a na úrovni jejich právního zprostředkování. Tyto skutečnosti nutno neustále mít na zřeteli, mají-li příslušné právní předpisy aktivně působit na uskutečňování hospodářsko-politických změn, jak to vyžaduje Soubor opatření.¹²⁾ 28)

III. PRÁVNÍ ÚPRAVA FINANČNÍHO HOSPODAŘENÍ

Finanční hospodaření národních podniků, respektive státních hospodářských organizací bylo v minulosti vždy upravováno samostatnými zákony finanční povahy.¹³⁾ V souvislosti s přípravou hospodářského zákoníku v roce 1964 se prosadil názor o potřebě komplexní úpravy vztahů v hospodářské oblasti, a to včetně finančních vztahů. V důsledku toho byla převzata ustanovení tehdy platného zákona o finančním plánování a finančním hospodaření národních podniků a ostatních hospodářských organizací státního socialistického sektoru do hospodářského zákoníku.¹⁴⁾ Proto také

¹¹⁾ Koloběh výrobních fondů možno vyjádřit vzorcem:

$$V \dots Z' - P' < \frac{Z}{M} \text{ (v. p.) } \dots V'$$

kde: V je výroba; Z' nově vyrobené výrobky, které jako zboží vstupují do sféry oběhu; Z (v. p.) zboží potřebné pro opakování výrobního procesu, tj. výrobní prostředky a M jsou mzdy.

¹²⁾ Viz Soubor opatření citovaný v pozn. 2, s. 84 písmeno G, kde se hovoří o úpravách a zdokonalování právních předpisů. Pokud jde o vztah ekonomické náplně a právní podoby souborových opatření viz podrobněji KAFŘÍKOVÁ, M.: Funkce finančně právních předpisů při realizaci Souboru opatření ke zdokonalování soustavy plánovitěho řízení národního hospodářství po roce 1980. Pokud jde o významné posláni finančního práva při realizaci Souboru opatření srovně SLOVINSKÝ, A.: Zmeny v sústave financovania a finančného hospodarenia podnikovohospodárskej sféry. Právny obzor, č. 7, ročník 1981, s. 661.

¹³⁾ Viz zákon 51/1948 Sb., dále zákon č. 106/1951 Sb. a zákon č. 83/1958 Sb., o úpravě finančního plánování a finančního hospodaření národních podniků a ostatních hospodářských organizací státního socialistického sektoru.

¹⁴⁾ Viz blíže SLOVINSKÝ, A. — GIRÁŠEK, J.: Československé finanční právo, Obzor, Bratislava 1979, s. 246.

rámcová úprava finančního hospodaření státních hospodářských organizací je v současném období zakotvena v ustanoveních § 7 a § 28 a v § 56 až § 59 hospodářského zákoníku.

Zmíněná ustanovení vytyčují především zásady a cíle, které se mají finančním hospodařením zabezpečit.

V § 28 hospodářského zákoníku je to zásada, která má určující význam právě z hlediska finančního hospodaření, a to ta, že státní hospodářské organizace hospodaří podle zásad podnikového chozrasčotu.

Další zásady hospodaření státních hospodářských organizací jsou pak rozvedeny v ustanoveních § 56 až § 59 hospodářského zákoníku. I tato úprava je však jen velmi rámcová a kusá.

Potřebně podrobnou úpravu obsahuje teprve nařízení vlády ČSSR o finančním hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků a další předpisy na ně navazující.¹⁵⁾

Tato právní úprava představuje realizaci zásad, jež pro finanční hospodaření a financování vyplynuly ze Souboru opatření ke zdokonalení soustavy plánovitého řízení národního hospodářství. V tomto směru sleduje zejména tyto cíle:

a) navodit účinný zájem a ekonomický tlak na plnění plánu a na dosahování dobrých výsledků ve finančním hospodaření,

b) vytvořit takové podmínky, aby potřeby výrobních hospodářských jednotek a podniků se větší měrou financovaly z vlastních finančních zdrojů, popřípadě z úvěru a jen ve výjimečných případech ze státního rozpočtu,

c) zajistit, aby všechny kladné i záporné důsledky vyplývající z činnosti výrobních hospodářských jednotek a podniků se ve všech oblastech jejich působení promítaly do jejich hmotné stimulace a do financování jejich potřeb.¹⁶⁾

Zvětšení rozsahu finančních zdrojů, které zůstávají k dispozici výrobním hospodářským jednotkám a podnikům, se pochopitelně nutně odrazilo ve snížení jejich odvodové povinnosti vůči státním (místním) rozpočtům.¹⁷⁾

Současná právní úprava finančního hospodaření dále vychází z postavení výrobní hospodářské jednotky jako základního článku řízení. Má komplexní charakter, to znamená, že se vztahuje na všechny druhy výrobních hospodářských jednotek a podniků.

¹⁵⁾ Viz již zmíněné nařízení vlády ČSSR č. 161/1980 Sb. a dále vyhlášky č. 162, 164 a 165/1980 Sb.

¹⁶⁾ Viz Soubor opatření citovaný v pozn. 2, a to s. 43 a 44. K uvedené problematice viz rovněž práci Slovinského citovanou v pozn. č. 12.

¹⁷⁾ Zatímco v šesté pětiletce zůstávalo po splnění odvodových povinností vůči státu chorazasčotní sféře k dispozici přibližně 20 % zisku, počítá se s postupným zvýšením tohoto podílu na 30 % a výhledově až na 40 %. Srovnej LĚR, L.: Kvalitativní změny v soustavě plánovitého řízení. Finance a úvěr, 1980, č. 6, s. 367.

Základní právní úprava se týká organizací působících v průmyslu, stavebnictví a obchodu. S určitými odchylkami je pak tato problematika upravena v případě podniků, jež jsou poplatníky zemědělské daně ze zisku a jsou řízeny zemědělskými správami či přímo ústředními orgány a u podniků řízených národními výbory jako orgány hospodářského řízení. Pochopitelně, že s odchylnou úpravou se setkáváme i u podniků, jejichž vztah ke státnímu rozpočtu je určen finančním plánem. Kromě toho citovaný předpis dále upravuje způsob provádění odvodů z odpisů základních prostředků do státního rozpočtu a podmínky a způsob provádění dodatkových odvodů a některé další skutečnosti.

FINANČNÍ ZDROJE VÝROBNÍCH HOSPODÁŘSKÝCH JEDNOTEK A PODNIKŮ A JEJICH POUŽITÍ

Základními finančními zdroji výrobních hospodářských jednotek a podniků zůstávají zisk a odpisy základních prostředků.

Zisk, i přes jisté výhrady splňuje předpoklady, jež obecně musí mít jakákoliv hodnotová kategorie, má-li sloužit jako základ jak pro úpravu finančněprávních vztahů státních hospodářských organizací ke státu, tak i jejich vlastního finančního hospodaření a hmotné zainteresovanosti na něm.

Jde totiž o kategorii, která je v hospodářském životě podniku pravidelně se opakujícím jevem, ve který se v hodnotovém vyjádření promítá veškerá jeho činnost a úroveň jejího provádění. V zisku se odráží jak pohyb výroby a realizace, tak i změny v nákladech, cenách, struktuře a kvalitě výroby apod. Má zásadní vliv na celkovou finanční situaci podniku, takže hospodářská organizace jako chozrasčotní jednotka je bezprostředně zainteresována na jeho maximální tvorbě. Přitom výši jeho tvorby může pozitivně ovlivnit změnou kvality své práce. Kromě toho vzhledem ke způsobu jeho dělení mezi podniky a společnost vyhovuje i z hlediska celospolečenských zájmů.

Jeho jistým nedostatkem je, že nevypovídá nic o nákladech a jiných důležitých faktorech, které bylo nutno vynaložit na jeho dosažení. Proto např. výše zisku není sama o sobě dostatečně spolehlivým ukazatelem, pokud jde o efektivnost hospodaření příslušné organizace ani o míře jejich zásluh. Tento nedostatek zisku nám pomáhá odstranit různě měřená rentabilita (výnosnost, důchodovost, ziskovost). Jde o poměr zisku k některým dalším činitelům tj. např. k vlastním nákladům, k výrobním a oběhovým fondům, k vyplaceným mzdám, k tržbám apod. Rentabilita lépe charakterizuje úroveň činnosti jednotlivých hospodářských organizací a jejich výsledky a umožňuje vzájemné srovnávání podniků a oborů.

Rovněž použití zisku je právně upraveno v rámci úpravy finančního hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků. Podle současného stavu se nejen zvyšuje již zmíněný podíl zisku, jenž zůstává k dispozici výrobním hospodářským jednotkám a podnikům, ale ve srovnání s předchozí úpravou se mění i závazné pořadí jeho použití.¹⁸⁾

Po úhradě odvodů a daní do státního rozpočtu (u podniků navíc po úhradě odvodů nadřazené výrobní hospodářské jednotce) se použije zisk nejprve na příděly do fondů výrobní hospodářské jednotky a podniků, z kterých se financují běžné investiční a provozní potřeby. Teprve potom se použije zisk k přidělování do fondů hmotné stimulace. Podle citované předchozí úpravy příděly do fondu hmotné stimulace předcházely příděly do ostatních fondů. Touto změnou v pořadí přidělů se zdůrazňuje onen základní chozrasčotní princip závislosti krytí plánovaných potřeb výrobních hospodářských jednotek na dosahovaných hospodářských výsledcích. Výrobní hospodářská jednotka pak může použít zisk ještě k dalším účelům stanoveným právními předpisy a k odvodu nadřazenému orgánu. Rovněž podniky mohou se souhlasem výrobní hospodářské jednotky používat zisk k dalším účelům určeným právními předpisy. Jestliže zisk nestačí, např. na krytí přidělů do všech fondů hmotné stimulace, rozhodne o konkrétním pořadí jeho použití výrobní hospodářská jednotka. Přitom však bude muset dát přednost těm přidělováním, které jsou obligatorní např. základnímu přidělu do fondu kulturních a sociálních potřeb.

Stejně tak skutečnost, že nerozdělený zisk se necentralizuje u ústředního orgánu za účelem redistribuce, ale výrobní hospodářské jednotky jej mohou koncem roku soustředit v rezervním fondu představuje výrazné posílení jejich chozrasčotního postavení.

Dalším z uvedených základních finančních zdrojů výrobních hospodářských jednotek a podniků do nich začleněných jsou odpisy základních prostředků. Jde o prvotní zdroj, který jako výraz jejich postupného opotřebování slouží k financování jejich prosté reprodukce. Výši odpisů potřebných na krytí investičních potřeb výrobních hospodářských jednotek schvaluje jednotlivým výrobním hospodářským jednotkám nadřazený ústřední orgán ve finančním plánu. Zbývající část se pak soustřeďuje u ústředního orgánu na redistribuci, popřípadě na odvod do státního rozpočtu.

Jak zisk, tak i odpisy jsou předmětem redistribuce.

¹⁸⁾ Pokud jde o zmíněnou předchozí úpravu, jde o nařízení vlády ČSSR č. 151/1975 Sb., o finančním hospodaření státních hospodářských a některých dalších socialistických organizací.

V rámci finančního hospodaření je však řešena právní úprava jejich redistribuce toliko na úrovni výrobní hospodářské jednotky a na úrovni ústředního orgánu.¹⁹⁾

Nástrojem centralizace části zisku a odpisů do rukou výrobních hospodářských jednotek a ústředních orgánů jsou dodatkové odvody k přerozdělování prostředků.

Tyto dodatkové odvody k centralizaci stanoví výrobní hospodářská jednotka podnikům tak, aby nebyla oslabována účinnost podnikového chodrasčotu. Proto se uvedené odvody stanoví jednotlivým podnikům diferencovaně a na delší období než jeden rok.

Centralizovanou část zisku používá výrobní hospodářská jednotka k účelům, o nichž byla již řeč a dále ke krytí plánované ztráty, popřípadě plánovaného nedostatku zisku některého z podniků do ní začleněných.

Přerozdělování zisku na úrovni ústředního orgánu se provádí mezi přímo řízenými podniky a se souhlasem příslušného ministerstva financí výjimečně též mezi výrobními hospodářskými jednotkami.

Finanční zdroje takto vzniklé centralizací části zisku používá resort k přidělům do resortního rezervního fondu a k přidělům do jiných resortních fondů. Dále k přidělům přímo řízeným podnikům ke krytí plánovaného nedostatku zisku, popřípadě plánované ztráty. Kromě toho, se souhlasem příslušného ministerstva financí, k přidělům výrobním hospodářským jednotkám.

Část odpisů centralizovanou na úrovni výrobní hospodářské jednotky používá generální ředitelství k odvodu uloženému nadřízeným ústředním orgánem a dále pak k přidělům do fondu rozvoje a do fondu výstavby hospodářské jednotky.

Finanční zdroje z odpisů, které se centralizují na úrovni ústředního orgánu, tj. na resortním účtě pro přerozdělování odpisů, se používají k již zmíněným odvodům z odpisů do státního rozpočtu a k přidělům do fondu výstavby výrobních hospodářských jednotek a do fondu výstavby přímo řízených podniků.²⁰⁾

FONDY VÝROBNÍ HOSPODÁŘSKÉ JEDNOTKY A PODNIKU, JEJICH TVORBA A POUŽITÍ

V důsledku zmíněného zvýšení objemu finančních zdrojů, které zůstávají k dispozici organizacím na financování jejich potřeb, vzrostl i význam decentralizovaných peněžních fondů výrobních hospodářských jednotek

¹⁹⁾ Pro úplnost třeba uvést, že zisk a odpisy se kromě toho přerozdělují ještě též prostřednictvím státního rozpočtu.

²⁰⁾ Pokud jde o přerozdělování (redistribuci) finančních zdrojů a prostředků viz Část první, Hlava 4 nařízení vlády ČSSR č. 161/1980 Sb.

a podniků, ve kterých se tyto finanční zdroje soustřeďují. Tyto peněžní fondy představují jejich vlastní finanční základnu.

Současná právní úprava navázala na vcelku dobré zkušenosti z působení předchozí soustavy peněžních fondů a zachovala i jejich základní členění do dvou skupin, a to na fondy, jež slouží k financování plánovaných potřeb výrobních hospodářských jednotek a podniků a na fondy hmotné stimulace.

Změněné postavení výrobních hospodářských jednotek, které se staly základním článkem řízení, však přineslo výrazné změny pokud jde o tvorbu decentralizovaných peněžních fondů na těchto dvou stupních řízení, tj. na úrovni výrobní hospodářské jednotky a na úrovni podniku.

Za těchto nových podmínek se komplexní soustava peněžních fondů vytváří jen u výrobních hospodářských jednotek, popřípadě u těch podniků, které jsou přímo podřízeny ústředním orgánům. Podniky řízené výrobní hospodářskou jednotkou povinně zřizují toliko fondy hmotné stimulace. Ostatní fondy vytvářejí jen na základě jejího rozhodnutí, a to v závislosti na míře centralizace jednotlivých činností v dané výrobní hospodářské jednotce.

V rámci výrobních hospodářských jednotek se vytvářejí jednak již zmíněné fondy zabezpečující financování plánovaných potřeb, jednak fondy hmotné stimulace.

Fondy zabezpečující financování plánovaných potřeb výrobních hospodářských jednotek jsou: fond výstavby, rezervní fond a fond technického rozvoje.

Fondy hmotné stimulace zajišťují jak osobní, tak i kolektivní a podnikovou hmotnou stimulaci. Podle platné právní úpravy výrobní hospodářská jednotka zřizuje tyto fondy patřící do této skupiny: fond kulturních a sociálních potřeb, fond odměn, fond rozvoje a fond hmotné stimulace vývozu.

Právní úprava dovoluje zřizovat na úrovni výrobní hospodářské jednotky další peněžní fondy.

Tak např. pokud je financování oběžných prostředků zcela nebo částečně centralizováno na úrovni výrobní hospodářské jednotky, zřizuje tato též obrátový fond.

Výrobní hospodářská jednotka, v jejíž působnosti se těží nerostné suroviny, zřizuje dále fond geologických prací.

Kromě toho se mohou na tomto stupni v případě potřeby zřizovat i další účelové fondy, jako je např. rizikový fond nebo fond škod a náhrad. K tomu však je zapotřebí souhlasu nadřízeného orgánu, který rovněž stanoví způsob tvorby a použití těchto fondů.

Fond výstavby výrobní hospodářské jednotky slouží ke shromažďování finančních prostředků na financování investiční výstavby. Jeho tvorba

a použití je upravena zvláštním předpisem, a to v souvislosti s právní úpravou financování reprodukce základních prostředků.²¹⁾ Tvoří se zejména z odpisů jí řízených podniků a přidělem z jejího zisku. Dále přidělem z odpisů centralizovaných na úrovni ústředního orgánu, příspěvky od jiných organizací poskytovanými v rámci sdružování prostředků, převodem z jiných fondů, např. z fondu kulturních a sociálních potřeb. Dalšími zdroji jsou tržby z prodeje nepotřebných základních prostředků a posléze účelové dotace ze státního rozpočtu.

Ve skupině fondů sloužících k financování plánovaných potřeb se v současné úpravě výrazně změnilo postavení rezervního fondu výrobní hospodářské jednotky. Tato skutečnost je dalším projevem zmíněného posílení pravomoci a zodpovědnosti středního článku řízení za výsledky hospodaření výrobní hospodářské jednotky jako celku. Na úrovni výrobní hospodářské jednotky se zřizuje povinně a plní funkci rozhodující finanční rezervy na krytí výkyvů v jejím finančním hospodaření. Tvoří se přidělem ze zisku výrobní hospodářské jednotky, převodem nerozděleného zisku, přidělem z fondu hmotné stimulace vývozu, ze sankcí uplatněných výrobní hospodářskou jednotkou apod.²²⁾

Fond technického rozvoje výrobní hospodářské jednotky (oborový fond technického rozvoje) slouží k financování neinvestičních výdajů na rozvoj vědy a techniky. Jeho tvorba, rozdělování a používání je řešena v rámci právního předpisu upravujícího tuto problematiku. Tvoří se příspěvkem z nákladů vlastní hospodářské činnosti a z nákladů podřízených podniků. Dalšími zdroji jsou dotace z resortního fondu technického rozvoje, příjmy za výsledky řešení úkolů a příspěvky v rámci sdružování prostředků.²³⁾

Fond kulturních a sociálních potřeb výrobní hospodářské jednotky je důležitým nástrojem kolektivní hmotné zainteresovanosti. Jeho tvorba a použití je rovněž upravena zvláštním předpisem.²⁴⁾ Vytváří se základním a doplňkovým přidělem. Základní přiděl je povinný a zaručený, a to i tehdy, nebyl-li vytvořen zisk nebo došlo ke ztrátě. V tomto případě je základní přiděl zaručen z rezervního fondu výrobní hospodářské jednotky, popřípadě z resortního rezervního fondu. Výše doplňkového přidělu je závislá na splnění stanovených ukazatelů, kterými jsou zpravidla zisk, pro-

²¹⁾ Viz vyhlášku federálního ministerstva financí a předsedy Státní banky československé č. 162/1980 Sb., o financování reprodukce základních prostředků, a to § 11, kde se pojednává o fondu výstavby výrobní hospodářské jednotky.

²²⁾ Srovnej podrobněji § 9 citovaného nařízení vlády ČSSR č. 161/1980 Sb.

²³⁾ Viz vyhlášku federálního ministerstva financí č. 163/1980 Sb., o financování neinvestičních výdajů na rozvoj vědy a techniky, a to Hlavu čtvrtou upravující tvorbu fondů technického rozvoje a čerpání prostředků státních rozpočtů a fondů technického rozvoje. V právním předpisu se fond technického rozvoje na úrovni výrobní hospodářské jednotky označuje jako oborový fond technického rozvoje.

²⁴⁾ Viz vyhlášku federálního ministerstva financí a Ústřední rady odborů č. 165/1980 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb.

duktivita práce a plnění struktury dodávek. Použití tohoto fondu je velmi široké a různorodé. Poskytuje se z něho příspěvek závodním výborům ROH na politicko-výchovnou a kulturně vzdělávací činnost, na rekreační a sportovní zařízení pro pracovníky apod.

Fond odměn výrobní hospodářské jednotky je jedním z důležitých předpokladů pro zabezpečení zdrojů pro osobní hmotnou zainteresovanost. Tvoří se zejména přidělem ze zisku. Jeho zdrojem mohou též být převody prostředků z fondu odměn jiných organizací a z fondu hmotné stimulace vývozu apod.

Skupina fondů hmotné stimulace byla v současné právní úpravě doplněna o fond rozvoje výrobní hospodářské jednotky, který v jistém směru nahrazuje dřívější fond drobných podnikových investic. Tvoří se normativními přiděly z odpisů a ze zisku, dále nadnormativními přiděly a konečně z příspěvků jiných organizací. Používá se k financování staveb do dvou miliónů korun rozpočtových nákladů a strojů a zařízení nezahrnutých do rozpočtu stavby. Dále k úhradě splátek investičních úvěrů, příspěvků jiným organizacím, k úhradě zvýšení obrátového fondu apod.²⁵⁾

V zájmu účinnějšího napojení naší ekonomiky do mezinárodní dělby práce byl v souvislosti s úpravou finančního hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků nově zaveden i fond hmotné stimulace vývozu. Způsob jeho tvorby a použití byl stanoven v rámci pravidel uplatňování finančně ekonomických nástrojů v zahraničním obchodě. Z fondu lze provádět přiděly do fondu odměn, fondu kulturních a sociálních potřeb, fondu rozvoje a do rezervního fondu.

Podniky začleněné do výrobní hospodářské jednotky povinně zřizují pouze fondy hmotné stimulace s výjimkou fondu hmotné stimulace vývozu. Vytváření fondu druhé skupiny, které slouží k zabezpečování plánovaných potřeb podniku, závisí na rozhodnutí výrobní hospodářské jednotky a je dáno centralizací řízení jednotlivých činností v jejím rámci. V této souvislosti je však třeba se zmínit o obrátovém fondu, o němž nebylo dosud pojednáno. Bylo tomu tak proto, že financování zásob jako součásti oběžných prostředků, jemuž slouží, nebývá zpravidla centralizováno na úrovni výrobní hospodářské jednotky. Uvedený fond představuje jeden z nejvýznamnějších vlastních zdrojů finančního krytí zásob a je právně upraven v rámci úpravy financování oběžných prostředků.²⁶⁾ Rozsah financování zásob obrátovým fondem se odvozuje z ukazatele podílu obrátového fondu na zásobách.

Pravidla tvorby, rozdělování a používání podnikových peněžních fondů

²⁵⁾ Viz § 14 vyhlášky č. 162/1980 Sb., citované v pozn. 21.

²⁶⁾ Viz vyhlášku federálního ministerstva financí č. 164/1980 Sb., o financování oběžných prostředků.

jsou v podstatě stejná jako u odpovídajících fondů vytvářených na úrovni výrobní hospodářské jednotky.

Pojednáváme-li o této problematice, nemůžeme pominout činnost ústředních orgánů při finančním hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků, které v této souvislosti vytvářejí tyto resortní účelové fondy: resortní rezervní fond, resortní fond technického rozvoje a resortní fond výstavby zřizovaný v případech, kdy ústřední orgán přímo řídí podniky. Prostředky resortních fondů se používají zejména na poskytování příspěvků do fondů výrobní hospodářské jednotky, popřípadě do fondů přímo řízených podniků.

Právní úprava dovoluje zřizovat na úrovni resortu další účelové fondy, a to se souhlasem příslušného ministerstva financí.

ÚPRAVA FINANCOVÁNÍ ZÁKLADNÍCH OBLASTÍ PODNIKOVÉ ČINNOSTI

Důležitou součástí finančního hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků je i úprava financování základních oblastí podnikové činnosti, tj. oběžných prostředků, reprodukce základních prostředků a neinvestičních výdajů na rozvoj vědy a techniky. V této souvislosti jde zejména o úpravu zdrojů a způsobu financování uvedených sfér.

Z oběžných prostředků je nejzávažnější financování zásob, které jsou kryty zejména již zmíněným obrátovým fondem, jako vlastním zdrojem podniku, dále pak úvěry a stálými pasivy. Vývoj zásob se usměrňuje ukazatelem doby obrátky zásob, vyjádřeným ve dnech, který je podnikům závazně stanoven. Současně právní úprava v zájmu posílení prvků chozrazčotního hospodaření zároveň dovoluje převést prostředky z obrátového fondu odpovídající trvalému snížení výše zásob do fondu rozvoje. Na druhé straně však v opačném případě, tj. při zvýšení doby obrátky zásob, se potřebné zvýšení obrátového fondu děje na vrub prostředků z fondu rozvoje.

Financování ostatních oběžných prostředků, jako jsou např. pohledávky za odběrateli, nevyfakturované práce a dodávky apod., je převážně kryto provozními úvěry.

Financování obnovy základních prostředků je jednou z nejzávažnějších oblastí financování celého reprodukčního procesu. Provádí se zejména z vlastních zdrojů, tj. z příslušných fondů, jednak ze zdrojů centralizovaných u nadřízených orgánů a dále z investičního úvěru.

Pokud jde o financování technického rozvoje, přinesla současná právní úprava zásadní změnu v tom smyslu, že hlavním zdrojem financování oborových a podnikových úkolů technického rozvoje je fond technického rozvoje výrobní hospodářské jednotky. Předchozí způsob financování ne-

investičních nákladů rozvoje vědy a techniky z rezervy vytvářené v rámci nákladů budoucích období byl zrušen. Zároveň současná právní úprava větší měrou umožňuje tzv. podílové financování státních úkolů, což znamená jejich financování z prostředků státního rozpočtu a z fondu technického rozvoje výrobních hospodářských jednotek, popřípadě resortů.

ÚPRAVA FINANČNÍCH VZTAHŮ UVNITŘ VÝROBNÍ HOSPODÁŘSKÉ JEDNOTKY

Přesunutím těžiště ve finančním hospodaření z podniků na výrobní hospodářskou jednotku se dále zvětšuje rozsah finančních vztahů mezi těmito dvěma stupni řízení. Zároveň v této souvislosti vzniká problém, do jaké míry se mají tyto finanční vztahy, tj. vztahy mezi výrobní hospodářskou jednotkou a podnikem upravovat ve všeobecně závazném právním předpise a do jaké míry se mají ponechat na interní úpravě. Obecně lze říci, že pro finanční hospodaření podniků v rámci výrobní hospodářské jednotky vymezují finanční předpisy jen rámec a toliko v některých případech přímo upravují konkrétní otázky jejich finančního hospodaření. Právě v tomto směru se výrazně projevuje ono zmíněné postavení výrobní hospodářské jednotky jako základního článku řízení, který tyto otázky řeší v rámci své zvýšené pravomoci. V důsledku toho uvedené finanční vztahy mezi výrobními hospodářskými jednotkami a podniky, jež vyplývají z finančního hospodaření, jsou s potřebnou konkrétností upravovány ve statutech výrobních hospodářských jednotek.

Tato problematika má však ještě další aspekt, a to těsnou souvislost mezi chozrasčotní odpovědností a hmotnou zainteresovaností podniků na výsledcích hospodaření. Řečeno jinak, mezi mírou centralizace finančního hospodaření ve výrobní hospodářské jednotce na straně jedné a pravomocí, která bude v této oblasti ponechána podnikům, na straně druhé. Jde o složité otázky, při čemž je nutno si uvědomit, že přerozdělování prostředků, které v této souvislosti nutně nastává, nesmí oslabovat hospodaření podřízených podniků podle zásad chozrasčotu, a tak zároveň oslabovat i jejich zájem na dobrých výsledcích hospodaření.²⁷⁾

²⁷⁾ Srovnej v tomto směru ustanovení § 28, odst. 2 a 3 nařízení vlády ČSSR č. 161/1980 Sb.

²⁸⁾ Úvaha M. Karfílkové citovaná v poznámce 12 na str. 54 byla publikována v č. 1/1983 časopisu Právník.

VLADIMÍR KOMENDER

K EKONOMICKÉ A PRÁVNÍ PODSTATĚ ODVODŮ
DO STÁTNÍCH (MÍSTNÍCH) ROZPOČTŮ

Shodně s názvem pojednání není do něho zahrnuta tematika odvodů, které neplynou do státních (místních) rozpočtů, nýbrž do státních fondů — viz např. odvod za odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě podle zákona č. 53/1966 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu ve znění pozdějších předpisů.

Nástroje používané ve vztahu ke státním (místním) rozpočtům pro dělbu (odčerpávání) národního důchodu, případně též společenského produktu (v peněžním vyjádření), zůstávají po celou dobu plánovitého rozvoje naší ekonomiky relativně stabilní. Jsou to podle hrubého a do značné míry terminologického třídění: daně a odvody vedle okrajových forem této dělby, k nimž lze zařadit: poplatky, různě označované dávky (např. příspěvek na sociální zabezpečení), nebo přímé odčerpávání (kladného) hospodářského výsledku od subjektů zúčastněných buď přímo v procesu společenské reprodukce nebo podílejících se z nějakého titulu na rozdělování tohoto výsledku.

Tuto základní strukturu „odčerpávacích“ forem petrifikoval od roku 1969 ústavní zákon o československé federaci č. 143/1968 Sb., avšak ve dvou etapách.

V původním znění převzal federalizační zákon ve svém článku 12 v zásadě tradiční dichotomii rozpočtových příjmů, tj. daně a poplatky. Citovaný článek se sice zmiňoval v odst. 2 a 5 také o odvodech jako o dalším typu platební povinnosti vůči státu, avšak pouze jako o synonymu daní, což je naznačeno tím, že výraz „odvod“ je v těchto odstavcích uváděn v závorce za slovem „daň“. Autoři textu původního ústavního zákona setrvali na tradiční dvojpolaritě: daně — poplatky. Teprve novelizací původní právní úpravy federalizace ústavním zákonem č. 125/1970 dostaly odvody rovnocenné postavení s institutem „daň“: jsou uváděny v novelizovaném článku 11 a 12 vedle daní samostatně, nikoliv jako jejich synonymum. Od 1. 1. 1971 se tedy opouští vzpomenutá dichotomie a rozpočtové příjmy nabývají podoby trojproutové: daně, odvody, poplatky.

Synonymní ústavní existence odvodů vedle daní měla svůj výraz

i v pozitivní právní úpravě do roku 1969: vedle odvodu z hrubého důchodu, odvodu stabilizačního, odvodu z přírůstku mezd, odvodu z odpisů základních prostředků, odvodů z motorových vozidel, tedy vedle odvodů ukládaných hospodářským organizacím existoval také odvod prováděný příspěvkovými organizacemi, tj. odvod přebytku peněžních prostředků zbývajících jim po úhradě všech výdajů.

Avšak v roce 1971 zde dochází ke změně: forma základních odvodů hospodářských organizací byla na přechodnou dobu (1970—1971) nahrazena systémem podnikových daní (viz zákon č. 133/1969 Sb. a zákony 102/1970, 173/1969, č. 119/1970, č. 178/1969, č. 117/1970 Sb.): v tomto dvouletém období odvody hospodářských organizací existovaly ústavně, z pozitivní právní úpravy, až na odvod z motorových vozidel, však zmizely. Plný soulad mezi článkem 12 ústavního zákona č. 143/1968 Sb., novelizovaného ústavním zákonem č. 125/1970 a pozitivní právní úpravou byl znovu obnoven až zavedením podnikových odvodů zákonem č. 111/1970 Sb., tj. od 1. 1. 1972.

Vstup institutu „podnikové odvody“ do našeho právního řádu a samozřejmě i do reálných vztahů mezi podniky a státními (místními) rozpočty byl od počátku dost složitý a tento znak doprovází odvody i nadále, jak to dokumentuje série změn, jimiž prošel původní odvodový zákon č. 111/1971 Sb.: viz zákon č. 154/1976 Sb. měnící sazby příspěvku, zákon č. 62/1977 zavádějící změny sazbové i konstrukční, zákon č. 181/1980 o změně subjektů povinných odvodem. Je tedy zcela na místě výše uvedené konstatování, že odvody vykazují jen relativní stabilitu.

Od roku 1972 totiž odvody zůstávají ve skladbě státních příjmů jako rovnocenný partner daní, avšak jejich podstata ekonomickoprávní je nadále předmětem různorodého, ne vždy přesvědčivého výkladu. Odborná literatura (Bakeš a kolektiv — Československé finanční právo, Panorama, 1979, str. 99; Picmaus a kolektiv — Daně, odvody, poplatky v ČSSR, SNTL, 1974, str. 19) shledává rozdíl mezi daní a odvodem ve vlastnických vztazích, za jakých se uskutečňuje proces rozšířené socialistické reprodukce. Citované prameny konstatují, že odvodová forma je aplikována v případech, kdy celý reprodukční proces, tj. tvorba i rozdělování národního důchodu či společenského produktu probíhá v rámci téhož, tj. státního socialistického vlastnictví. Tomu je tak u značného počtu státních hospodářských organizací průmyslových, stavebních i obchodních, organizací u nichž je aplikována forma odvodů: ze zisku, dodatkových odvodů a odvodů z odpisů. Poněvadž podstatnou část uvedených organizací řídí ústřední orgány federální nebo republikové, ujalo se v praxi nazírání, že odvodům podléhají státní hospodářské organizace řízené centrálně. Avšak obojí rozlišovací kritérium, tj. státní společenské vlast-

nictví a centrální řízení, je velmi přibližné a nepřesvědčivé, a to z těchto důvodů.

Nikoliv všechny státní hospodářské organizace spadající do působnosti ústředních orgánů, u nichž reprodukční proces, tj. tvorba a dělba národního důchodu (společenského produktu) probíhá v rámci státního socialistického vlastnictví, mají odvodovou povinnost. Některé z nich, např. Ústředí české a Ústředí slovenské advokacie podléhají dani důchodové. Naprosto vágní je také hledisko státního socialistického vlastnictví, které by mělo být předpokladem pro odvodovou formu. Převážná většina subjektů představujících poplatníky daně důchodové podle zákona č. 164/1982 Sb. jsou totiž státní socialistické organizace.

Tedy skutečnost, kterým organizačním stupněm (ústředním nebo místním, tj. národním výborem) je daná organizace řízena, nijak zásadně neurčuje, zda podléhá odvodu či dani. Nadto pak konstrukce odvodu ze zisku podle zákona č. 161/1982 Sb. a daně důchodové podle zákona č. 164/1982 Sb. jsou v podstatě totožné.

V důsledku uvedené nejasnosti o podstatě odvodu ze zisku a daně důchodové náš systém platebních povinností vůči státním (místním) rozpočtům používá v současné době institutů: daň — odvod promiscue a do značné míry nahodile. Lze proto konstatovat, že naše soustava „odčerpávacích nástrojů“ zůstává vlastně nadále dichotomická: daně (mají někdy označení odvody) a poplatky. A beze změny také zůstává historicky se vyvinuvší argumentace pro rozlišení těchto dvou forem. Daně představují jednostrannou platební povinnost, proti které v okamžiku plnění nestojí ekvivalentní protiplnění ze strany oprávněného subjektu, tj. státu. Poplatky naproti tomu zakládají dvoustranné plnění: stát poskytuje za požadovanou platbu povinného subjektu určitou (někdy pomyslnou) protihodnotu v různé podobě.

Tendenci posuzovat odvody jako pouhou obměnu daní a naopak vyjadřují výslovně legislativní materiály doprovázející např. zákon o odvodech č. 161/1982 Sb. a daně důchodové č. 164/1982 Sb.

Tak důvodová zpráva k zákonu o odvodech ve všeobecné části konstatuje, že „dodatkové odvody se týkají i organizací podléhajících důchodové dani nebo zemědělské dani ze zisku“. Rovněž důvodová zpráva k zákonu o dani důchodové připomíná podobnost či shodnost daně s odvody. Ve všeobecné části např. uvádí: „Základní zásady zdaňování jsou upraveny na obdobných principech, jako je tomu u odvodů do státního rozpočtu“. (Přitom nutno dodat, že jak odvody, tak daň důchodová plynou nejen do rozpočtů státních (federálního a rozpočtů republik), nýbrž i do rozpočtů místních.

Na jiném místě všeobecné části citované důvodové zprávy se poukazuje

na to, že: „Obdobně jako u systému odvodů do státního rozpočtu se upravuje základ daně a příspěvku na sociální zabezpečení“.

Ve zvláštní části důvodové zprávy k § 14 až 16 se vysvětluje: „Placení měsíčních záloh na daň a příspěvek se upravuje shodně jako u odvodů do státního rozpočtu“.

Navozuje se tudíž otázka, zda je účelné udržovat nadále vedle sebe dvě obsahově shodné „odčerpávací“ formy: odvody a daň důchodovou. Jakkoli odpověď vyznívá, že nikoliv, domníváme se, že případné nahrazení odvodů institutem daně by v současné době nemělo praktický význam. Nadto by muselo být spojeno se změnou čl. 12 ústavního zákona č. 143/1968 ve znění úst. zák. č. 125/1970, což by byla legislativní operace ne dost racionální. Pro ponechání nynější právní úpravy beze změny hovoří též jedna ze zdaňovacích zásad, podle které každá stará, tj. již existující daň, v širším smyslu platební povinnost vůči státu, je dobrá, každá nová nikoli.

Zavedení každého nového platebního zatížení občana i organizací ožiuje totiž diskuse o tom, zda a v jakém rozsahu mají být povinné subjekty vůbec zatěžovány placením ve prospěch státu, což nijak neupevňuje jejich souhlas s plněním ukládaných povinností.

Pro zachování odvodů jako samostatného platebního institutu svědčí však ještě další skutečnosti:

Splývání odvodů a daně důchodové z hlediska jejich konstrukce, vystupuje pouze tehdy, jestliže máme na mysli odvod jako nástroj pro odčerpávání části národního důchodu, vyjádřeno na úrovni podnikové, k odčerpávání potřebné části zisku. Zde obdobnou či stejnou funkci jako odvod ze zisku plní daň důchodová, která rovněž slouží k dělbě (odčerpávání) části vytvářeného zisku.

Avšak vedle odvodu ze zisku existuje v soustavě odvodů ještě odvod z odpisů základních prostředků a skupina tzv. dodatkových odvodů. Tyto druhy odvodů nemají paralelu v dani důchodové. Instituty daně a odvodů si zde vzájemně nekonkurují. Každý z nich plní samostatnou a odlišnou funkci.

Odvod z odpisů základních prostředků (§ 8 odvodového zákona) se totiž netýká národního důchodu, nýbrž společenského produktu.¹⁾ Forma odvodů je zde na místě a nedá se (za panujícího názoru o podstatě daní) nahradit systémem daňovým, který je upnut výlučně na národní důchod. Samozřejmě nástroj sloužící k odčerpávání a rozdělování části odpisů by mohl být konstruován a nazván jinak než „odvod“ (např. jako odvádění, odčerpávání, rozdělování odpisů apod.), a to tím spíše, že i za současného stavu tento odvod souvisí s ostatními druhy odvodů pouze terminologicky. Způsob jeho provádění se totiž zásadně od nich liší. Také zákon o odvo-

¹⁾ Viz k tomu ještě dále oddíl 2 — Rozlišení odvodů podle jejich základu.

dech č. 161/1982 Sb. upravuje tento odvod pouze rámcově a stanovení bližších podmínek přenechává vládě ČSSR (§ 8, odst. 3 cit. zákona). Nahrazovat zde výraz „odvod“ jiným slovem by bylo málo racionální obdobně, jak jsme to dovodili výše o případném přejmenování odvodu ze zisku na daň (ze zisku).

Jako další argument, byť podružnějšího významu pro zachování „odvodů“ jako samostatného, od daní odlišného finančně (ekonomicko) právního institutu může sloužit i soustava dodatkových odvodů (§ 9 zák. č. 161/1982 Sb.). Tyto odvody lze ukládat:

- a) k odčerpání prostředků, které organizace (hospodářská, příspěvková nebo dokonce i rozpočtová) získala porušením cenových předpisů,
- b) k odčerpání prostředků na základě cenového zvýhodnění podle cenových předpisů nebo v důsledku cenových opatření příslušného orgánu,
- c) k odčerpání části prostředků, není-li instalováno nebo řádně využíváno zařízení na ochranu pracovníků nebo nevyhovuje-li zařízení organizace předpisům o bezpečnosti práce nebo předpisům zdravotnickým,
- d) k přerozdělení prostředků,
- e) k zajištění plnění státního plánu rozvoje národního hospodářství Československé socialistické republiky.

Jak plyne z hořejší charakteristiky pod písm. a) až e), dodatkové odvody na rozdíl od hlavního odvodu (ze zisku) a odvodů z odpisů a rovněž na rozdíl od daní neplní funkci rozdělovat (znovurozdělovat) národní důchod či společenský produkt (tj. v podnikové úrovni odpisy či zisk), nýbrž mají charakter postihový, sankční, tj. trestní. Bylo by proto nevhodné a s ohledem na uznávanou povahu daní a poplatků přímo nemožné, nahrazovat dodatkové odvody institutem daňovým nebo poplatkovým. Někdy sice je daním a poplatkům vedle jejich vlastní funkce fiskální svěřováno také posláním nefiskální, např. vyšší sazby pro nežádoucí druh příjmů (viz tzv. živnostenskou přírážku podle § 8 zákona č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva) nebo zvýšení poplatkové sazby u notářské poplatků z majetkových převodů ze soukromého nebo do soukromého vlastnictví, avšak tyto sankční prvky mají povahu okrajovou: daně a poplatky se však nezavádějí primárně jako nástroj trestní, nýbrž jako instrument pro shromažďování finančních prostředků pro uhrazování celospolečenských potřeb.

Jako na historickou zvláštnost lze zde poukázat na pokusy (uskutečněné i na území našeho státu), používat daň primárně jako prostředku trestního postihu, jako trestu.

V 18. století část rakouské finanční právní teorie doporučovala používat daní jako instrumentu trestního práva. Svědčí o tom práce teoretika Sonnenfelse Grundsätze der Polizeij, Handlung und Finanzwissenschaft.²⁾

²⁾ Ekonomická encyklopedie, Svoboda 1972, heslo Kameralistika.

Kniha byla až do poloviny 19. století oficiální vysokoškolskou učebnicí na univerzitách v Rakousko-Uhersku. Zaměňování finanční funkce daní za trestní působení nenašlo však širšího uplatnění.

Převedení dodatkových odvodů případně do systému daní, např. vytvořením příslušného postihového typu daně, by bylo nevhodné též z toho důvodu, že dodatkové odvody lze ukládat jak hospodářským organizacím, tak organizacím příspěvkovým, ba dokonce i organizacím rozpočtovým, tedy subjektům, které podle své základní konstrukce (viz § 60—62 hospodářského zákoníku) odvodům ze zisku, resp. daním ze zisku nepodléhají, poněvadž nejsou ani zřizovány k vyvíjení hospodářské činnosti a k docilování zisku.

Dodatkové odvody v podobě plynoucí ze zákona č. 161/1982 Sb. a ukládané rozpočtovým a příspěvkovým organizacím tedy působí primárně jako postih, sankce, nikoliv jako nástroj akumulace. Je sice pravda, že každý peněžní postih musí být uhrazen v konečném dopadu z příslušného podílu národního důchodu, který připadl subjektu dotčenému postihem, tedy znamená další dělbu národního důchodu ve prospěch společnosti, avšak tento akumulační efekt pouze doprovází vlastní poslání postihu, ale není jeho cílem.

2. ODVODY JAKO OBLIGATIO EX LEGE

V předchozím oddílu č. 1 tohoto výkladu je pojednáno o odvodech jako o ekonomicko (finančně) právním institutu vyjadřujícím závazek určitých socialistických organizací k peněžitému plnění v poměru ke státním (místním) rozpočtům. Z obecného hlediska závazkových vztahů vyskytujících se v našem právním systému, zejména v oblasti práva občanského a hospodářského, představují odvody podle zákona č. 161/1982 Sb. druh závazků založených citovaným zákonem, tedy závazků zákonných.

Obdobnou povahu zákonných závazků vyplývajících přímo ze zákona mají i jednotlivé daně a poplatky tvořící naši soustavu platebních povinností vůči státu.

Jak citovaný odvodový zákon, tak příslušné zákony daňové a poplatkové zakládají povinnost k plnění bezprostředně. Závazek zde nezávisí na vůli povinného subjektu (viz ještě dále), ale vyplývá přímo ze zákona. Podle terminologie někdejšího tzv. obligačního práva by bylo možno takové závazky označit jako obligatio ex lege. Stranou povinnou k plnění jsou zde stanovené subjekty (státní a socialistické organizace všeho druhu nebo i osoby fyzické a organizace nesocialistické), jako oprávněný vůči těmto subjektům stojí stát. Závazkový vztah mezi nimi vzniká, nastanou-li okolnosti stanovené zákonem. V právní úpravě zmíněných zákonných závazků se hovoří nejdříve o základní povinnosti odvodové (daňové), která

se zpřesňuje stanovením dalších skutečností, až nabývá podoby základu a konečné konkrétní peněžité částky, představující povinnost k placení závazku.

Právním předpisem stanovené spolupůsobení závazaného subjektu při konkretizaci legální daňové (odvodové) obligace (platební přiznání, hlášení atd.) neznamená přijetí nebo nepřijetí zákonného závazku samotného; umožňuje pouze po technické stránce konkretizaci povinnosti, která existuje už ze zákona bez ohledu na tuto součinnost.

Po zjištění přesné výše legálního závazku nastupuje povinnost určenou částku plnit ve prospěch státu. Pro označení tohoto plnění používají zákony zpravidla výrazů: odvést, vybrat, zaplatit apod. příslušnou peněžní sumu. V podobě substantivní se hovoří nejčastěji o placení či odvodu. (Přitom nutno zdůraznit, že výraz „odvod“ ve spojení „odvod daně“ má zcela jiný obsah a jinou funkci, než jaké má většina institutů „odvod“ podle zákona č. 161/1982 Sb.).

Pro ilustraci různorodé terminologie užívané pro označení aktu, kterým se realizuje legální obligace odvodová a daňová, lze uvést příkladmo:

Výraz: platit, placení se objevuje v těchto zákonných normách:

zákon č. 103/1974 Sb., o zemědělské dani v § 44—49,

zákon č. 143/1961 Sb., o dani domovní v § 1—19,

zákon č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva v § 19a, 20,

zákon č. 164/1982 Sb., o dani důchodové v § 14—16, § 17 odst. 4.

Slovem „odvod“ označují realizaci zákonného daňového závazku zákony: zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy v § 12, odst. 1, v § 15, odst. 1, v § 19, odst. 1,

zákon č. 36/1965 Sb., o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti v § 9, odst. 1, v § 12, odst. 1—3,

zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu v § 2, v § 7, v § 13 odst. 2,

zákon č. 164/1982 Sb., o dani důchodové v § 17, odst. 2.

Pro realizaci, tj. úhradu legálního závazku „odvod“ podle zákona č. 161/1982 Sb. je výraz „odvod“ nepoužitelný, poněvadž by se stíral rozdíl mezi samotným zákonným závazkem, tj. odvodem, a jeho splněním, tj. uhrazením příslušné peněžní částky reprezentující onen závazek. Proto odvodový zákon používá zásadně termínu: „placení odvodů“ — viz jeho § 15a, b nikoliv „odvod odvodů“. Tato zásada je však porušena v jediném případě: u odvodu z odpisů základních prostředků pro jehož realizaci zvolil zákon (v § 8, odst. 1) obratu: „odvod provádějí“.

3. ROZLIŠENÍ ODVODŮ PODLE JEJICH ZÁKLADU

Zákon č. 161/1982 Sb. upravuje tyto druhy platebních povinností vůči státním (místním) rozpočtům:

- a) odvod ze zisku
- b) odvod volného zůstatku zisku
- c) odvod z odpisů základních prostředků
- d) dodatkové odvody.

K platebním formám označeným názvem „odvod“ je přiřazen příspěvek na sociální zabezpečení.

Začlenění příspěvku do soustavy platebních povinností ve prospěch rozpočtů (příspěvek plyne též do rozpočtů místních) naráželo hned od zavedení této dávky zákonem č. 133/1969 Sb., na politické a teoretické výhrady. Výkladu příspěvku je proto věnován samostatný oddíl 4 tohoto pojednání.

Až na odvod z odpisů základních prostředků, představují uvedené platební povinnosti, tj. odvody i příspěvek, odčerpávání příslušné části národního důchodu, tj. z podnikového pohledu, odčerpávání zisku.

Lze tedy tyto odvody označit pro účely tohoto pojednání jako „ziskové“.

Odvod z odpisů základních prostředků³⁾ však nemá vztah k zisku, nýbrž k úhrnnému společenskému produktu, v němž odpisy figuruji jako část hodnoty základních prostředků vstupující do nákladů výroby. Z ekonomického hlediska se tedy odvod z odpisů liší od ostatních odvodů, upravených zákonem č. 161/1982 Sb. zásadně. Ve velmi hrubém přiblížení je to rozdíl jako mezi náklady a výnosy. Odvod z odpisů lze označit za *odvod „nákladový“*.

Právní úprava respektuje do určité míry tuto odlišnost „nákladového odvodu“ a odvodů „ziskových“. Jeví se to především v konstrukci obou odvodových typů.

U odvodů ziskových stanoví zákon hlavní prvky pro zákonnou povinnost odvodovou s uvedením: povinných subjektů, základu pro konkretizaci zákonné povinnosti, sazby, jakož i dalších materiálních i procesních prvků příslušného odvodového vztahu. U dodatkových odvodů, jež mají rovněž „ziskovou“ povahu, se toto instrumentarium omezuje na obecné určení povinných subjektů, dále základu, z něhož se odvod čerpá (např. k odčerpání prostředků, které organizace získala porušením cenových předpisů apod.), nebo uvedením účelu, který se dodatkovým odvodem sleduje (např. k zajištění plnění státního plánu rozvoje národního hospodářství).

Avšak i při značně různorodém právním formulování jednotlivých „ziskových odvodů“ zůstává společným jejich ekonomický základ, kterým je zisk. *Všechny tyto odvody se uhrazují ze zisku.* U některých z nich je však tato jejich společná základna zastřena. Tak je tomu zejména u dodatkových odvodů, které podle § 9, odst. 1 zákona č. 161/1982 Sb. slouží:

³⁾ Viz k tomu oddíl 5 tohoto pojednání (Odvod z odpisů základních prostředků).

a) k odčerpání prostředků, které organizace získala porušením cenových předpisů,

b) k odčerpání prostředků na základě cenového zvýhodnění nebo v důsledku cenových opatření příslušného orgánu,

c) k odčerpání části prostředků, není-li instalováno nebo řádně využíváno zařízení na ochranu pracovníků nebo nevyhovuje-li zařízení organizace předpisům o bezpečnosti práce nebo předpisům zdravotnickým,

d) k přerozdělení prostředků,

e) k zajištění plnění státního plánu rozvoje národního hospodářství Československé socialistické republiky.

Všechny uvedené odvody jsou ve smyslu hořejší charakteristiky „ziskové“, i když — jak poznamenáno — jejich úhradová základna není vždy jasná. Proto někdy právní norma upravující příslušný dodatkový odvod výslovně — *expressis verbis* — poukazuje na zisk jako na zdroj, z něhož se odvod platí (viz např. § 4 nařízení federální vlády č. 40/1982 Sb. o dodatkovém odvodu a postihu za překročení limitů stanovených pro odběr některých druhů ropných výrobků.⁴⁾ Značně zastřenou „ziskovou“ povahu má rovněž příspěvek na sociální zabezpečení (viz k tomu následující oddíl č. 4). Jako „nákladový“ lze v současné soustavě platebních povinností vůči státním rozpočtům označit pouze odvod z odpisů základních prostředků. O jejich právní úpravě viz dále oddíl 5.

4. PŘÍSPĚVEK NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ

Tento druh platebních povinností vůči státním (a rovněž tak místním) rozpočtům upravuje sice zákon o odvodech, ale pod názvem „příspěvek“ nikoliv pod označením „odvod“, jak je to u ostatních typů odvodových vztahů regulovaných touto právní normou. Už tato dvojí terminologie vztažená na příspěvek nejen vylučuje tuto dávku z plné příslušnosti odvodové, ale znamená zároveň, že se na příspěvek — připustíme, že jen formálně — nevztahuje ani čl. 12 ústavního zákona č. 143/1968 Sb. ve znění úst. zák. č. 125/1970 Sb., o československé federaci. Citovaný článek totiž neuvádí příspěvky jako druh platebních povinností vůči státu, jež mohou být ukládány jen na základě federálního zákona. Proto příspěvek na sociální zabezpečení by mohl být konstituován i jinou právní normou než zákonem.

Obsahově však příspěvek vykazuje s odvody značnou podobnost, což vedlo k tomu, že samostatné označení „příspěvek“ uváděné dosud i v názvu zákona, bylo od 1. 1. 1983 vypuštěno a zůstalo jen v dalším textu zákonné normy. Tuto titulkovou restrikcí provedli i autoři zákona o dani

⁴⁾ § 4 odst. 1, 1. věta: „Dodatkový odvod provádí organizace ze zisku“.

důchodové č. 164/1982 Sb., kteří takto příspěvek ztotožnili dokonce s institutem daně.

Z hlediska praktického lze se s tímto postupem smířit, ale nelze nepoukázat na to, že jde o porušování prosté logiky jazykové a hlavně o negování funkce právních předpisů vůbec.

Lingvistická jasnost nepochybně vyžaduje, aby jedním výrazem se neoznačovaly dvě rozdílné skutečnosti, v našem případě: odvod a příspěvek. Tím více pak s ohledem na požadavek jasnosti právních norem je žádoucí zahrnovat pod určitou normativní výpověď vztahy po všech stránkách totožné.

Tuto zásadu někdy legislativní technika porušuje používáním tzv. legislativních zkratk, kdy jeden výraz zahrnuje i více různorodých normovaných vztahů či skutečností. Namátkově lze uvést např. § 1 písm. a) zákona ČNR č. 33/1970 Sb. a SNR č. 115/1970 Sb., o finančních správách: „Finanční správy jsou orgány státní správy, které vykonávají správu a revize daní, dávek, odvodů, finančních nástrojů v zahraničním obchodě a pokut (dále jen „daně a odvody“).“

Ovšem právní předpis musí výslovně uvést jaký obsah má mít zvolená legislativní zkratka, jinak vzniká nebezpečí nežádoucí nesrozumitelnosti právní normy. Tak je tomu u zmíněné záměny: odvod — příspěvek v zákoně 161/1982 Sb. a obdobně v případě záměny: daň — příspěvek v zákoně 164/1982 Sb.

Právní úpravě příspěvku v citovaných zákonech však chybějí ještě některé další náležitosti kladené na srozumitelnost právního předpisu. Tak např. podle názvu má příspěvek sloužit účelům sociálního zabezpečení, což však neodpovídá skutečnosti, poněvadž příspěvek je běžným neúčelovým příjmem státního rozpočtu. Jeho spojitost se sociálním zabezpečením je jen přibližná. Podle zákona č. 161/1982 Sb. a č. 164/1982 Sb. tato dávka zahrnuje sice i pojistné nemocenského pojištění podle § 57 zákona č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců, ale nikoliv též platby na zabezpečení důchodové, takže vztah příspěvku k sociálnímu zabezpečení je pouze částečný a přitom jen deklarovaný. Ve skutečnosti totiž výnosu příspěvku se nepoužívá speciálně na účely sociálního zabezpečení, nýbrž na jakékoliv společenské potřeby. Značně složitě jsou konstruovány též základ a ekonomická funkce příspěvku, a to do té míry, že tuto konstrukci nepochopili ani pracovníci, kteří legislativní text koncipovali.

V důvodových zprávách k zákonům č. 161/1982 a č. 164/1982 Sb. vysvětlují, že „Příspěvek na sociální zabezpečení se odvádí z objemu mzdových prostředků...“ (str. 2 a 24 důvodové zprávy k zákonu č. 161/1982 Sb. a obdobně str. 2 a 18 důvodové zprávy k zákonu č. 164/1982 Sb.). Shodně s textem důvodových zpráv vyjadřují pak nesprávně podstatu příspěvku i příslušná ustanovení obou zákonů, a to § 7 odst. 3 zák.

161/1982 a § 7 odst. 2 zák. 164/1982 Sb.: „Základem příspěvku je objem mzdových prostředků zúčtovaných k výplatě...“. Přitom citované pasáže důvodových zpráv použitím obratu: „příspěvek se odvádí“ velmi výrazně potvrzují nesprávnou představu jejich autorů.

Ve skutečnosti totiž objem mzdových prostředků není základem příspěvku a příspěvek se z tohoto mzdového objemu neodvádí (neuhrazuje). Mzdové prostředky slouží pouze ke stanovení sazby, kterou se výše příspěvku stanoví, a to ze zisku nikoliv ze mzdových prostředků. Příspěvek se také odvádí ze zisku nikoliv z mezd příslušné organizace. Příspěvek tedy nepostihuje objem mezd, nýbrž zisk.

Nutno proto vyslovit značně naléhavý závěr, že citovaná ustanovení v § 7 obou zákonů jsou nesprávná a že vyžadují oprav.

Otázka, z jakého zdroje se daný odvod (daň) platí, nemá nijak okrajový význam. Příslušná norma upravující daný odvod proto tento zdroj zpravidla výslovně uvádí. Viz např. § 3 odst. 1 zák. č. 161/1982 Sb.: „základem odvodu ze zisku je zisk...“. Obdobně, ale ještě zřetelněji to formuluje § 4 vládního nařízení č. 40/1982 Sb. o dodatkovém odvodu a postihu ze překročení závazných limitů stanovených pro odběr některých druhů ropných výrobků. „Dodatkový odvod provádí organizace ze zisku.“

Doporučovanou opravou bude zjednáán i vnitřní soulad v obou zákonech. Jestliže totiž budou jejich § 7 změněny v tom smyslu, že základem, z něhož se příspěvek uhrazuje, je zisk, bude tím pouze potvrzeno (opakováno) obsahově ustanovení § 7 odst. 6 zák. č. 161/1982 Sb. a § 7 odst. 4 zák. č. 164/1982 Sb., že „Příspěvek je součástí nákladů organizace (poplatníka).“ Zvyšuje-li totiž příspěvek náklady organizace, snižuje tím její zisk.

5. ODVOD Z ODPISŮ ZÁKLADNÍCH PROSTŘEDKŮ

Jak se konstatuje v oddílu 3.) Rozlišení odvodů podle jejich základu, liší se tento odvod od ostatních odvodových typů především svým základem. Neslouží k odčerpávání vytvářeného zisku, nýbrž se jím odčerpává, lépe řečeno rozděluje, část nákladů, tj. prostředků, vystupujících u jednotlivých hospodářských organizací v reprodukčním procesu u nich uskutečňovaném. Ve smyslu výkladu v odd. č. 3 odvod z odpisů je odvod „nákladový“, nikoliv „ziskový“.

Subjektem majícím odvodovou povinnost nejsou však hospodářské organizace, nýbrž ministerstva a jiné ústřední orgány, jimž hospodářské organizace podléhají. Přenesením odvodové, tj. platební povinnosti z jednoho subjektu (hospodářská organizace) na jiný subjekt (ústřední orgán) se odvod z odpisů liší rovněž od většiny ostatních odvodů regulovaných zákonem č. 161/1982 Sb., u nichž se sice rovněž odvodová povinnost ukládá (pokud jde o odvod ze zisku) zpravidla výrobním hospodářským jednot-

kám za všechny složky tvořící výrobní celek, avšak přitom jde pouze o kumulování, nikoliv o přenesení odvodové povinnosti.

S ohledem na uvedené rozdíly — v podstatě „odpisového odvodu“, omezil se zákon o odvodech v § 7 pouze na obecnou jeho úpravu, která zní: „Výše odvodu se stanoví v příslušném státním rozpočtu absolutní částkou pro jednotlivá ministerstva a jiné ústřední orgány, a to v případech, kdy plánovaná tvorba odpisů všech jimi řízených organizací je vyšší než objem odpisů určených v působnosti příslušného ústředního orgánu k financování plánovaných investičních prostředků.“ V této obecné úpravě tedy chybí obvyklé materiální i procesní prvky legální závazkové povinnosti (viz o tom odd. 2). Další podmínky odvodu z odpisů základních prostředků stanoví vláda ČSSR.

ZÁVĚR

Jednotlivé oddíly hořejšího pojednání jsou věnovány výkladu odvodů v jejich právní úpravě platné od 1. ledna 1983. Autor se domnívá, že pro plné pochopení funkce tohoto ekonomicko-právního institutu by bylo žádoucí shrnout v obdobném stručném přehledu dosavadní vývoj, který tento typ platebních povinností vůči státním rozpočtům prodělal od r. 1945. V této souvislosti by bylo možno věnovat pozornost také institutu: odvod volného zůstatku zisku, který značně vybočuje z rámce odvodů ve smyslu hořejšího výkladu a proto do něho nebyl pojat.

MILOŠ BOROVIČKA

DAŇOVÉ NÁSTROJE
K PODPOŘE ROZVOJE SLUŽEB

XVI. sjezd KSČ zdůraznil, že splnění záměrů sedmého pětiletého plánu při podstatně obtížnějších vnějších a vnitřních podmínkách vyžaduje důsledné prosazení výrazného růstu intenzifikace a efektivity československé ekonomiky. Požadavek zvýšené intenzifikace a efektivity platí v plném rozsahu i pro oblast služeb, která výrazně ovlivňuje uspokojování každodenních potřeb obyvatelstva a má tak bezprostřední vliv na růst jeho životní úrovně. Splnění tohoto požadavku vyžaduje odstranění dosavadních nedostatků v poskytování služeb, jak co do jejich rozsahu, tak i kvality, a vytvoření příznivých podmínek pro další dynamický rozvoj této významné oblasti naší ekonomiky. Skutečnost, že téměř každý občan je odkázán na běžné poskytování zejména základních služeb, ukazuje, že se jedná o hospodářskou problematiku s výrazným politickým aspektem. Bohatá nabídka služeb znamená lepší uspokojování potřeb a koupěschopnosti občanů, ale současně dobře fungující služby, ať již jde o jejich kvalitu, dostupnost či pohotovost, významnou měrou ovlivňují spokojenost občanů a posilují jejich důvěru v politiku komunistické strany a socialistického státu.

Otázkám rozvoje služeb je proto v současné době věnována zvýšená pozornost, jak ze strany politických, tak i hospodářských orgánů. Na důležitost a společenský význam intenzivnějšího rozvíjení služeb bylo poukázáno i na XVI. sjezdu KSČ. Ve zprávě přednesené na tomto sjezdu soudruhem Husákem bylo zdůrazněno, že „každý odpovědný pracovník si musí být vědom, že to není pouze ekonomická, ale vysoce politická otázka“.¹⁾ Ve zprávě přednesené soudruhem Štrougalem se uvádí: „Podstatného pokroku chceme dosáhnout v uspokojování služeb obyvatelstvu. Máme tu na mysli jejich celkové zkvalitnění a rozšíření. V tomto směru očekáváme mnohem více iniciativy od národních výborů, výrobních družstev a těch rezortů, jejichž podniky služby obyvatelstvu poskytují či jiným způsobem je ovlivňují.“²⁾ V Hlavních směrech hospodářského a sociálního rozvoje ČSSR na léta 1981—1985 byl vytýčen úkol zvýšit nabídku služeb a prací pro obyvatelstvo v místním hospodářství a výrobním družstevnictví o 13—15 %, přičemž vývoj placených služeb má být přizpůsobován změ-

¹⁾ Sborník hlavních dokumentů XVI. sjezdu KSČ. Svoboda, Praha 1981, str. 26.

²⁾ Cit. sborník, str. 81.

nám ve způsobu života, úměrně stupni vybavenosti domácností a rostoucí životní úrovni.

Jelikož služby obyvatelstvu v podstatné míře zabezpečují podniky řízené národními výbory, byla otázkám dalšího rozvoje služeb věnována značná pozornost na 6. zasedání ÚV KSČ konaném v dubnu 1982 a zabývajícím se úkoly národních výborů po XVI. sjezdu KSČ. Na tomto zasedání bylo konstatováno, že z hlediska požadavků XVI. sjezdu KSČ nelze stav na úseku služeb obyvatelstvu považovat za uspokojivý a byla zdůrazněna rozhodující úloha národních výborů při jejich rozvoji a zkvalitňování.

Pro zabezpečování služeb obyvatelstvu byla v období socialistické výstavby vytvořena rozsáhlá struktura podniků místní výroby a služeb řízených národními výbory, doplňovaná sítí výrobních družstev, která dnes disponuje asi 58 tisíci provozovny, v nichž pracuje zhruba 700 tisíc osob. Z toho vyplývá, že se jedná o širokou síť místně dislokovaných provozoven, u nichž charakter práce neumožňuje ani do budoucna uplatnit výrazně vyšší stupeň techniky, což se promítá i do celkové úrovně jejich ekonomiky. Na druhé straně nelze přehlížet řadu nedostatků v řízení a organizaci, které snižují efektivnost a zapříčiňují zaostávání služeb za rostoucími potřebami občanů. Týkají se rozmístění provozoven a jejich otevírací doby, rozsahu a kvality služeb, dodacích lhůt aj. Hlavním nedostatkem je však skutečnost, že mnohé z těchto organizací se oddělily svému hlavnímu poslání, jímž je poskytování služeb především obyvatelstvu, a v neúměrné míře se orientovaly na lukrativnější výrobní kooperace s centrálně řízeným průmyslem. „Jednou z hlavních příčin neuspokojivé situace ve službách,“ konstatuje se ve zprávě předsednictva ÚV KSČ, přednesené na 6. zasedání ÚV KSČ, „je nízká úroveň řízení, které je nákladné, administrativně náročné a nepružné. Systém plánování, financování a hmotné zainteresovanosti nedostatečně respektuje podmínky služeb, neorientuje jejich organizace na přednostní uspokojování potřeb obyvatelstva“.³⁾ Východisko ze současné situace nutno proto hledat nikoliv v dílčích opatřeních, ale ve zdokonalení celého mechanismu řízení služeb.

K řešení existujících nedostatků ve službách přijaly federální a republikové vlády počátkem roku 1982 Zásady účinnějšího řízení a pružnějšího zabezpečování rozvoje placených služeb.⁴⁾ Zásady představují aplikaci Souboru opatření ke zdokonalení soustavy plánovitého řízení národního hospodářství po roce 1980 na specifickou oblast ekonomiky služeb. Vycházejí z principu, že základní zaměření, charakter činnosti, úroveň eko-

³⁾ 6. zasedání ÚV KSČ ve dnech 20. a 21. dubna 1982. Svoboda, Praha 1982, str. 7.

⁴⁾ Usnesení federální vlády č. 55/1982, usnesení vlády ČSR č. 75/1982 a usnesení vlády SSR č. 85/1982.

nomiky i způsob řízení převážné části organizací služeb jsou značně odlišné od organizací v jiných odvětvích národního hospodářství, zejména od ústředně řízeného hospodářství, a že těmto odlišnostem se musí přizpůsobit soustava ukazatelů i ekonomických nástrojů používaných v oblasti služeb. Zásady sledují zdokonalení celého systému řízení a plánování, daňových a úvěrových nástrojů, uplatnění silnějších ekonomických podnětů k rozšiřování služeb a ke zvýšení jejich efektivnosti a hospodárnosti. Schválená opatření se týkají celé struktury služeb, v jejichž poskytování budou i nadále mít rozhodující úlohu socialistické organizace, přijaté zásady však vytvářejí předpoklady i pro širší využívání iniciativy jednotlivých občanů při poskytování doplňkových služeb na vlastní účet na základě povolení národního výboru.

Hlavním nástrojem řízení socialistických organizací poskytujících služby zůstává podle přijatých Zásad plán a s ním spjaté ekonomické nástroje. V oblasti plánování dochází k podstatnému zjednodušení používaných ukazatelů. Na centrální úrovni je závazně určován pouze podíl mezd k redukováným výkonům (tj. výkonům bez zahrnutí spotřeby materiálu). Dosavadní ukazatel „práce a služby“ byl nahrazen ukazatelem „služby obyvatelstvu“, který se rovněž redukuje o spotřebu materiálu. Redukce o spotřebu materiálu má vést organizace k oproštění od stimulace na výši spotřebovaného materiálu. Tato opatření mají zjednodušit systém řízení organizací služeb a zároveň vytvářet předpoklady k důslednějšímu uplatňování podnikového a vnitropodnikového chodrasčotu s cílem posilovat zájem organizací na přednostním rozvíjení služeb obyvatelstvu. Důslednému uplatňování chodrasčotu má napomáhat i postupná úprava cen některých méně rentabilních nebo i ztrátových druhů služeb, o jejichž provádění právě pro jejich nerentabilnost organizace dosud neprojevovaly dostatečný zájem.⁵⁾

Státní bance československé připadl v Zásadách úkol upravit zásady své úvěrové politiky tak, aby úvěr a úrok aktivněji působily na rozvoj služeb a upřednostňovaly poskytování služeb před výrobními činnostmi. Nástrojů úvěrové politiky lze současně využít i k působení na meziroční růst služeb pro obyvatelstvo, rozvoj nedostatkových oborů služeb i zavádění nových druhů služeb. Podle upravených zásad úvěrové politiky banka poskytuje od roku 1983 organizacím služeb kontokorentní úvěr za nižší úrokovou sazbu než dosud, a to diferencovaně podle toho, jaký je podíl ukazatele služby obyvatelstvu na redukováných výkonech. Úroková sazba se pohybuje v rozmezí 3—6 %. Podmínkou poskytnutí těchto úrokově zvýhodněných kontokorentních úvěrů je meziroční přírůstek služeb pro oby-

⁵⁾ O komplexu těchto opatření podrobněji viz A. KERNER: Za další rozvoj služeb. Horizont, Praha 1982.

vatelstvo nejméně o 2 % a meziroční růst kvality služeb. Za překročení plánovaných úkolů ve službách pro obyvatelstvo bylo rozšířena možnost poskytování úrokových bonifikací až do výše 25 % základní úrokové sazby. Úrokové bonifikace je kromě toho možno poskytovat též za splnění mimořádných úkolů v oblasti služeb a při zvyšování jejich kvality. Nově byl od 1. ledna 1983 zaveden zvýhodněný úvěr na náhradní díly, a to u organizací zabývajících se opravárenskou, servisní a gestorskou činností, který je poskytován na samostatném úvěrovém účtu do plánované výše zásob náhradních dílů, popřípadě i na nadplánované zásoby, za jednotnou úrokovou sazbu 3 %.

Rozhodující úloha v rámci finančně ekonomických nástrojů směřujících k podpoře rozvoje služeb připadá nástrojům daňovým. Na úseku daňové politiky byl Zásadami vytyčen především úkol zjednodušit systém důchodové daně vztahující se na organizace služeb a zvýraznit v něm slevy vázané na nový ukazatel služby obyvatelstvu. V oblasti nepodnikových forem služeb má zdanění podporovat zájem jednotlivých občanů na poskytování zejména nedostatkových služeb. Tyto požadavky byly s účinností od 1. ledna 1983 realizovány jednak novým zákonem o důchodové dani č. 164/1982 Sb., jednak novelou zákona o dani z příjmů obyvatelstva č. 162/1982 Sb.

1. PODPORA ROZVOJE SLUŽEB POSKYTOVANÝCH SOCIALISTICKÝMI ORGANIZACEMI V NOVÉM ZÁKONU O DŮCHODOVÉ DANI

Důchodová daň představuje důležitou součást naší odvodové a daňové soustavy, neboť upravuje finanční vztahy širokého okruhu organizací ke státním rozpočtům a zejména k rozpočtům národních výborů. Do okruhu jejich poplatníků patří hospodářské organizace místní výroby, služeb a stavebnictví v působnosti národních výborů, organizace výrobního, spotřebního a bytového družstevnictví, společenské a některé další socialistické organizace (např. advokacie), ale i organizace nesocialistické a subjekty se sídlem v cizině, pokud mají příjmy, jejichž zdroj je na našem území. Právní úprava důchodové daně musí proto při sledování cíle vytvářet relativně stejné daňové zatížení organizací provozujících obdobné činnosti současně respektovat specifičnosti vyplývající z různorodého charakteru těchto organizací, z jejich rozdílného poslání i z různých ekonomických a provozních podmínek. Tyto specifičnosti vyvolávají v konstrukci daně odlišnosti v objektu zdanění, způsobu určování daňového základu i výši sazeb, které jsou diferencovány podle jednotlivých skupin poplatníků.

Spolu s důchodovou daní, která u převážné většiny poplatníků má charakter daně ze zisku, platí státní a většina družstevních organizací z objemu vyplacených mezd příspěvek na sociální zabezpečení, který je rovněž upraven v rámci zákona o důchodové dani jako její samostatná složka. Tento příspěvek je konstruován shodně jako u organizací, které platí odvody podle zákona o odvodech do státního rozpočtu, a plní u poplatníků důchodové daně i stejnou funkci. Jeho účelem je vyjadřovat část společenských nákladů na reprodukci živé pracovní síly a tím přispívat k jejímu objektivnějšímu ocenění ve vztahu k výrobním fondům v zájmu podpory záměny živé práce novou technikou. V organizacích se proto zahrnuje do nákladů, i když svojí podstatou je částí čistého důchodu společnosti. Ostatní poplatníci důchodové daně platí místo příspěvku na sociální zabezpečení pojistné nemocenského pojištění,⁶⁾ které je jinak zahrnuto do tohoto příspěvku.

Do konce roku 1982 upravoval důchodovou daň zákon č. 113/1971 Sb., který v období šesté pětiletky byl novelizován zákony č. 154/1976 Sb. a č. 62/1977 Sb. I když konstrukce důchodové daně vycházející z této úpravy se v zásadě osvědčila, ukázala se potřeba reagovat na změněné ekonomické podmínky a do její právní úpravy promítnout požadavky Souboru opatření, 6. zasedání ÚV KSČ a usnesení vlád ke službám. Provedená hodnocení daně ukázala též některé možnosti zjednodušení a zracionalnění její úpravy. Proto současně s vydáním nového zákona o odvodech do státního rozpočtu č. 161/1982 Sb., na něž důchodová daň systémově navazuje, byla s účinností od 1. ledna 1983 provedena i nová úprava důchodové daně zákonem č. 164/1982 Sb. a k němu vydanou prováděcí vyhláškou č. 167/1982 Sb.

Rozhodující skupinu poplatníků důchodové daně tvoří i podle její nové právní úpravy podniky místního hospodářství řízené národními výbory a výrobní družstva, které se zabývají jak výrobní činností, tak i službami, a to při velmi rozdílných ekonomických podmínkách, zejména v oblasti cen. Tyto rozdílné ekonomické podmínky mají vliv na soustavné prohlubování důchodové diferenciace mezi organizacemi s vyšším podílem služeb, u nichž se dosahuje zpravidla nižší rentability, a organizacemi zabývajících se převážně výrobními činnostmi s vyšší cenovou úrovní, na což dosavadní konstrukce daně, jak ukázaly poznatky z jejího působení, dostatečně nereagovala. Společenský zájem na přednostním rozvoji a zkvalitňování služeb, zdůrazněný 6. zasedáním ÚV KSČ, vyvolal proto v nové úpravě daně především potřebu větší objektivizace zdaňování výrobních činností při výraznějším daňovém zvýhodnění služeb.

Preferenci rozvoje služeb sledovala již dosavadní úprava důchodové

⁶⁾ Viz § 57 zákona č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců.

daně, a to jednak poskytováním slev na dani ze zisku, jednak sníženou sazbou příspěvku na sociální zabezpečení. U organizací místní výroby a služeb a u výrobních družstev byla poskytována sleva na vybraný okruh činností, a to podle podílu tržeb za tyto činnosti na celkových tržbách a výnosech organizace. Za každé 1 % tržeb za tyto činnosti se daň ze zisku snižovala o 0,4 %, maximálně však o 40 %. Kromě této základní slevy poskytovala se další sleva při meziročním přírůstku tržeb za vybrané činnosti, kdy se procento slevy na dani ze zisku zvyšovalo, a to až do 70 %. Vedle slevy na dani ze zisku uplatňovala se u stejného okruhu poplatníků podle podílu mezd připadajících na vybrané činnosti též snížená sazba příspěvku na sociální zabezpečení ve výši 10 % místo obecné sazby 20 %. Seznam tzv. vybraných činností, na něž byly slevy poskytovány, tvořil přílohu prováděcí vyhlášky k zákonu o důchodové dani. Jednalo se zejména o různé věcné a osobní služby a opravárenské činnosti s nižší rentabilitou, popřípadě na jejichž rozvoji byl společenský zájem. Toto řešení bylo nezbytné vzhledem k tomu, že v době zavedení těchto slev nebyl uplatňován syntetický ukazatel, který by odpovídajícím způsobem vyjadřoval objem prací a služeb, na něž měly být slevy poskytovány, a proto musely být vymezeny přímo v daňovém předpise.⁷⁾

Systém slev k podpoře rozvoje služeb uplatňovaný v dosavadní úpravě důchodové daně neukázal se však dostatečně účinný, neboť podstatně vyšší míra zisku dosahovaná v důsledku rozdílné úrovně cen z výrobních činností působila tak, že organizace i při malém podílu služeb byly slevami daňově zvýhodňovány více než organizace s vyšším podílem služeb s nižší cenovou úrovní, u nichž při menším dosahovaném zisku byla daňová úleva poměrně malá. Navíc uplatňovaný systém slev byl i dosti administrativně náročný co do výpočtu i vzhledem k nutnosti vedení oddělené evidence tržeb za vybrané činnosti.

Nová úprava důchodové daně proto sleduje zvýšení účinnosti slev zaměřených k rozvoji služeb při současném zjednodušení jejich poskytování. Podstata nové úpravy spočívá v tom, že místo dosavadní progresivní sazby daně ze zisku odstupňované od 25 % do 75 % podle dosahované rentability byla pro organizace místní výroby a služeb, jakož i pro výrobní družstva, zavedena lineární sazba doplněná progresivně odstupňovanými slevami podle podílu poskytovaných služeb. Nově zavedená lineární sazba daně ze zisku byla stanovena na úrovni obecně platné sazby uplatňované u hospodářských organizací podléhajících odvodu ze zisku podle zákona o odvodech do státního rozpočtu ve výši 75 %. Její výše zna-

⁷⁾ Viz § 15 odst. 2 a § 22 odst. 4 zákona č. 113/1971 Sb., o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení, ve znění pozdějších novel (úplné znění vyhlášeno pod č. 73/1977 Sb.) a přílohu č. 1 k vyhlášce č. 114/1971 Sb., kterou se provádí zákon o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení.

mená přiměřené zvýšení zdanění zisku dosahovaného z výrobních činností tak, aby odpovídalo průměrné úrovni cen platných v oblasti místní výroby a vyvíjelo tlak na zvyšování efektivnosti, hospodárnosti a zkvalitňování úrovně řízení. Dosavadní slevy vázané na vybrané činnosti jsou nahrazeny slevami vázanými na výkonový ukazatel „služby obyvatelstvu“ snížený o spotřebu materiálu. Na rozdíl od dřívějšího stavu, kdy vymezení okruhu činností, na něž se poskytovaly slevy, bylo provedeno daňovým předpisem, vychází nová konstrukce slev z nového ukazatele uplatněného v plánovací metodice od roku 1983. Slevy jsou poskytovány progresivně podle podílu služeb na celkových redukováných výkonech organizace a mohou činit až 70 %.⁸⁾ Tato konstrukce znamená, že čím vyšší bude tento podíl, tím vyšší slevu na dani ze zisku organizace docílí.

Vzhledem k tomu, že v nové úpravě slevy na služby jsou konstruovány v návaznosti na zvýšenou sazbu pro zdaňování výrobních činností, posiluje se intenzita jejich působení a ve srovnání s dřívějším stavem se předpokládá zvýšení jejich rozsahu téměř na dvojnásobek. Tím se vytváří předpoklady pro stimulování organizací na rozšiřování služeb a pro žádoucí strukturální změny ve prospěch rozvoje služeb na úkor výrobních činností. Progresivní odstupňování slev má přitom zabezpečit ekonomický zájem organizací na zvyšování podílu služeb i za situace, že služby mají výrazně nižší rentabilitu než výrobní činnosti. U organizace, která se bude zabývat výhradně službami, bude daňové zatížení zisku se slevou činit pouze 22,5 % proti organizaci, zabývající se výhradně výrobní činností, jejíž zisk bude zdaňován sazbou 75 %.⁹⁾

Důchodová daň u organizací místní výroby a služeb a u výrobních družstev se vypočítává nově stanovenou lineární sazbou ze základu, který tvoří zisk docílený z veškeré činnosti organizace, zjištěný v účetnictví, k němuž se připočítávají tzv. připočítatelné položky. Počet připočítatelných položek byl proti dřívější úpravě shodně se zákonem o odvodech do státního rozpočtu podstatně omezen, takže nyní se připočítávají pouze částky, o které byly zvýšeny náklady nebo sníženy výnosy v rozporu s právními předpisy, rozdíl, o který placené penále, pokuty a sankční

⁸⁾ Stupnice progresivně odstupňovaných daňových slev je stanovena v § 6 zákona č. 164/1982 Sb., o důchodové dani.

⁹⁾ Ministr financí ČSSR L. Lér ve výkladu k vládnímu návrhu nového zákona o důchodové dani na společné schůzi Sněmovny lidu a Sněmovny národů Federálního shromáždění, konané dne 15. 12. 1982, uvedl, že „Z provedených propočtů vyplývá, že při zabezpečení většího rozsahu služeb na úkor ostatních činností i při dosahování nižší než poloviční rentability u služeb ve vztahu k rentabilitě ostatních činností bude mít příslušná organizace při navrhovaném zdanění více zisku k použití než kdyby se zabývala převážně výrobní činností. Tak například organizaci, která zvýší podíl služeb na celkových redukováných výkonech z 50 % na 75 %, i při dosažení pouze poloviční rentability za rozšířené služby ve vztahu k průměrné rentabilitě dosahované z místní výroby, se zvýší její celkový objem zisku po zdanění téměř o 17 %. Při zvýšení služeb na 100 % to v daném případě znamená zvýšení zisku po zdanění téměř o 30 %.

úroky převyšují přijaté penále, pokuty a úrokové bonifikace, přírážky k základním úplatům za vypouštění odpadních vod a poplatky za znečišťování ovzduší včetně přírážky. Zároveň byly prakticky zrušeny tzv. odpočitatelné položky, které se dříve ze zisku naopak odečítaly. Základ daně se nyní snižuje pouze o částky zahrnuté do zisku, které byly již u téhož poplatníka podrobeny dani. Omezením připočitatelných položek a zrušením položek odpočitatelných došlo v nové úpravě daně k podstatnému zjednodušení výpočtu daňového základu.

Preference služeb podle nového zákona o důchodové dani se vzhledem k výraznému zvýšení slev v oblasti zdanění zisku neprovádí již v oblasti příspěvku na sociální zabezpečení. Nový zákon sjednotil výši příspěvku pro všechny jemu podléhající organizace stanovením jednotné sazby ve výši 20 %, která je shodná s výší sazby tohoto příspěvku podle zákona o odvodech do státního rozpočtu a má vytvářet předpoklady pro objektivnější hodnocení nákladů na živou práci a tím i sjednocovat podmínky pro tvorbu cen. Snížená sazba příspěvku ve výši 10 % byla zachována pouze pro výrobní družstva invalidů, kde má své sociální odůvodnění. Příspěvek na sociální zabezpečení se vypočítává z objemu mzdových prostředků zúčtovaných k výplatě v běžném roce včetně doplňkových odměn. Z tohoto základu se nyní odečítají pouze odměny poskytnuté podle předpisů o autorském právu, čímž došlo v nové úpravě ke zjednodušení určování základu i u příspěvku na sociální zabezpečení.

Nový zákon o důchodové dani zrušil též poskytované slevy z daně ze zisku na výchovu učňů, které se ukázaly málo účinné. Zrušení těchto slev souvisí též se změnami v organizaci a ve financování výchovy učňů v celém národním hospodářství, čímž tyto slevy poskytované pouze u organizací podléhajících důchodové dani ztratily své opodstatnění.

Důsledky vyplývající ze zvýšeného zdaňování zisku z výrobních činností, sjednocení sazby příspěvku na sociální zabezpečení a ze zrušení slev na výchovu učňů se promítají do celkové úrovně nového zdanění a ovlivňují i rozsah přerozdělování finančních zdrojů. U organizací místního hospodářství a u výrobních družstev dochází v důsledku těchto změn k celkovému zvýšení daňového zatížení, jehož dopad u jednotlivých organizací je však značně diferencovaný s ohledem na rozdílnou strukturu činnosti vyplývající ze vztahu výroby a služeb a s ohledem na rozdílnou výši dosahované rentability. Ani podstatné zvýšení slev na služby nemůže samo ovlivnit méně příznivou finanční situaci organizací poskytujících ztrátové, resp. málo rentabilní služby. Proto až do stanovení ekonomicky zdůvodněných cen služeb je nezbytné řešit situaci těchto organizací doplňujícími nástroji. U organizací řízených národními výbory se tak děje formou přerozdělování finančních prostředků, které realizují národní výbory jako orgány hospodářského řízení prostřednictvím svých fondů cen-

tralizovaných prostředků podle pravidel stanovených v části čtvrté nařízení vlády ČSSR č. 161/1980 Sb., o finančním hospodaření výrobních hospodářských jednotek a podniků. U výrobních družstev jsou na ztrátové a málo rentabilní služby poskytovány dotace ze státních rozpočtů republik prostřednictvím svazů těchto družstev. Poskytování těchto dotací je kryto ze zvýšeného výnosu důchodové daně a jejich výše bude v návaznosti na postupné úpravy cen služeb přiměřeně snižována. V jednotlivých případech je možno využít též zmocňovacího ustanovení § 23 odst. 2 písm d) zákona o důchodové dani, které dává ministerstvu financí možnost učinit opatření k zamezení tvrdostí a nesrovnalostí, popřípadě povolit úlevu, vyžadují-li to společenské zájmy. Uvedené doplňující nástroje by však neměly být uplatňovány tam, kde nepříznivá finanční situace organizace není výsledkem objektivních příčin, ale je ovlivněna subjektivními nedostatky v činnosti organizace, zejména v řídicí práci a nehospodárnosti.

Při přípravě nového zákona o důchodové dani byl vzat zřetel též na tzv. malá družstva služeb, k jejichž zřízení dalo podnět 6. zasedání ÚV KSČ. Tato malá družstva služeb, která mohou mít maximálně 30 členů resp. pracovníků, patří do oblasti výrobního družstevnictví a s jejich vytvářením se počítá pro zabezpečování některých služeb obyvatelstvu zejména ve střediskových obcích, pokud tyto služby tam nemohou být dostatečně zabezpečeny jinými socialistickými organizacemi.¹⁰⁾ Na malá družstva služeb se rovněž vztahuje důchodová daň a příspěvek na sociální zabezpečení. S ohledem na jejich specifika a z důvodu zjednodušení jejich zdaňování platí však na rozdíl od výrobních družstev pro zdanění jejich zisku lineární sazba místo 75 % pouze 50 %, ale nejsou jim již poskytovány slevy na služby. Vzhledem k tomu, že u malých družstev služeb není v plném rozsahu uplatňován obecný systém mzdové regulace, uplatňuje se u nich pro výpočet daně tzv. minimální daňový základ, který nemůže být nižší než 30 % nákladů na hrubé mzdy včetně příspěvku na sociální zabezpečení.

Pro výrobní družstva invalidů zachoval nový zákon o důchodové dani dosavadní úlevy v podobě 30 % slevy na dani ze zisku a snížené sazby příspěvku na sociální zabezpečení ve výši 10 %. Výrobní družstva invalidů a hospodářská zařízení svazu invalidů, ve kterých převážně pracují občané se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením, jsou od důchodové daně zcela osvobozena a platí pouze pojistné nemocenského pojištění.

Účinnost nově konstruovaných slev na služby v novém zákonu o dů-

¹⁰⁾ Směrnice o zřízení malých družstev služeb, jejich vzorové stanovy a organizační řád jsou uveřejněny ve Věstníku Českého svazu výrobních družstev č. 8/1982.

chodové dani je též závislá na celkové konstrukci hmotné zainteresovanosti jejich poplatníků. V tomto směru má důležitý význam přijaté opatření, že část získaných slev na důchodové dani má tvořit zdroj nově vytvářeného fondu oprav a modernizace v oblasti místního hospodářství, resp. sloužit k financování obdobných účelů u výrobních družstev. Fond oprav a modernizace se zřizuje u organizací místního hospodářství od 1. ledna 1983.¹⁴⁾ Základními zdroji fondu jsou normované prostředky na opravy a údržbu a 30 % slev na důchodové dani, k doplňkovým zdrojům patří např. podíl na nadplánovaném zisku, dotace z rezervního fondu nebo z fondu rezerv a rozvoje řídicího národního výboru a některé další. Prostředky fondu organizace používají především na opravy a údržbu, jakož i na financování rekonstrukcí a modernizací prováděných souběžně s opravami. Kromě toho mohou být prostředky fondu používány též k nákupu použitých strojů a zařízení a k financování nenákladných a rychle návratných staveb do 2 miliónů Kčs, prováděných ve vlastní režii a svépomocí, a to nad rámec plánovaných limitů investiční výstavby, pokud nakoupené stroje a stavby budou bezprostředně sloužit pro účely služeb. Možnost převodu zůstatku fondu z roku na rok dává organizacím možnost vytváření prostředků i na náročnější akce. Fond oprav a modernizace způsobem své tvorby i použití plní tak spolu se slevami na důchodové dani stimulační funkci a zároveň vytváří předpoklady pro žádoucí využití prostředků získaných z těchto slev na zlepšování materiálně technického vybavení organizací služeb.

2. PODPORA ROZVOJE DOPLŇKOVÝCH SLUŽEB POSKYTOVANÝCH OBČANY V NOVELE ZÁKONA O DANI Z PŘÍJMŮ OBYVATELSTVA

Rozhodující úlohu v rozvoji a zkvalitňování služeb musí sehrát socialistické organizace, podniky místní výroby a služeb řízené národními výbory, výrobní družstva, malá družstva služeb, drobné provozovny národních výborů a další, které i nadále zůstanou hlavní formou uspokojování potřeb občanů v placených službách, jak ve struktuře, tak i objemu. Ke zlepšení situace ve službách jeví se však společensky prospěšné využívat v širší míře než dosud též zájmu jednotlivých občanů na poskytování zejména nedostatkových služeb na vlastní účet, a to především v místech, kde tyto služby nelze jinak dostatečně zabezpečit nebo jejich zabezpečo-

¹⁴⁾ Viz Směrnice pro tvorbu a použití fondu oprav a modernizace podniků místní výroby a služeb řízených národními výbory, publikované v částce 7 Finančního zpravodaje, ročník 1982, a výklad k těmto směrnici v článku R. DUDOVÉ a V. STÁNKY: Fond oprav a modernizace podniků místní výroby a služeb. Národní výbory, roč. 1982, č. 39.

vání jinou formou by nebylo efektivní. Ve zprávě přednesené na 6. zasedání ÚV KSČ bylo poukázáno na to, že „Uplatnění všech těchto forem musí spolu se zavedením odpovídajících finančních a daňových nástrojů směřovat k tomu, abychom ke zlepšení služeb širěji využili zájmu a iniciativy lidí a různých místních zdrojů. Přitom v žádném případě nejde o vnášení nějakých cizích prvků do naší ekonomiky, ale o pohotovější využití dostupných možností, které bez větších investic a prostředků mohou reálně a poměrně rychle přispět k lepšímu uspokojování potřeb obyvatelstva“.¹²⁾

Národní výbory měly možnost povolovat vykonávání některých služeb jednotlivým občanům již od roku 1965 na základě Zásad č. 20/1965 Sb., pro poskytování některých služeb a oprav občany na základě povolení národního výboru, této možnosti bylo však využíváno jen ve velmi omezené míře. O tom svědčí i údaje daňové statistiky, podle níž počet občanů zdaňovaných na základě povoleného provozování těchto činností byl velmi nízký, přičemž většina z nich přiznávala pro daňové účely příjmy jen v malé výši, převážně do 6000 Kčs ročně.¹³⁾ Na druhé straně značný počet občanů provozoval různou soukromou výdělečnou činnost bez povolení a bez jakéhokoliv zdanění. Jednou z příčin tohoto stavu byla i vysoká intenzita zdaňování příjmů z těchto činností, podléhajících dani z příjmů obyvatelstva, jejíž sazba je progresivně odstupňována až do 65 % (s případným zvýšením až do 85 %) z čistého příjmu poplatníka.

Zásady účinnějšího řízení a pružnějšího zabezpečování rozvoje placečných služeb stanovily proto úkol posílit právní a politické jistoty občanů provádějících služby na základě povolení národního výboru včetně přiměřené výše jejich zdanění, která by podporovala zájem občanů na jejich poskytování, a na druhé straně uplatnit přísnější postihy za nepovolené podnikání různých fušerů a melouchářů, případně za porušování podmínek stanovených v povolení vydaném národním výborem.

K realizaci těchto úkolů bylo v novele občanského zákoníku doplněno ustanovení, opravňující občany poskytovat na základě povolení národního výboru placené služby a upravující přiměřenou platnost příslušných ustanovení občanského zákoníku na tyto služby, a zároveň bylo v novele zákona o národních výborech zakotveno oprávnění místních národních výborů, případně národních výborů vykonávajících jejich působnost, udělo-

¹²⁾ 6. zasedání ÚV KSČ ve dnech 20. a 21. dubna 1982, Svoboda, Praha 1982, str. 19.

¹³⁾ Podle přílohy k vládnímu návrhu novely zákona o dani z příjmů obyvatelstva činil v roce 1980 počet poplatníků daně provozujících činnosti podle Zásad č. 20/1965 Sb. 18 707. Tito poplatníci zaplatili na dani 8,6 miliónu Kčs, takže průměrná výše daně připadající na jednoho poplatníka činila 460 Kčs.

vat tato povolení.¹⁴⁾ Na základě zmocnění obsažených v citovaných novelách byla vydána nařízení vlády ČSR č. 154/1982 Sb. a vlády SSR č. 158/1982 Sb., o poskytování služeb občany na základě povolení národního výboru, která s účinností od 1. ledna 1983 nahradila dosavadní Zásady č. 20/1965 Sb.

V nových nařízeních vlád republik se na rozdíl od dosavadního stavu rozšiřuje okruh činností i osob, jimž mohou národní výbory povolení k poskytování služeb udělovat. Toto povolení je možno udělit na různé řemeslnické práce včetně údržby domovního fondu a bytů, na provádění oprav a úprav věcí, zakázkové šití oděvů a prádla i na poskytování různých osobních služeb. Musí však jít o poskytování služeb výhradně občanům, nikoliv pro organizace. Poskytování služeb lze povolit občanům starším 18 let především z tzv. doplňkových zdrojů pracovních sil, tj. pracovníkům, kteří budou služby poskytovat vedle svého hlavního zaměstnání, dále pak důchodcům, ženám z domácnosti a občanům se změněnou pracovní schopností. Nově se připouští možnost udělovat povolení i občanům, kteří služby budou poskytovat jako svoji hlavní činnost a u nichž výdělek z této činnosti bude představovat jediný nebo převážný zdroj jejich příjmů. Předpokladem vydání povolení v těchto případech je skutečnost, že jde o nedostatečný obor služeb, který v daném místě nelze jiným způsobem dostatečně nebo hospodárně zabezpečit, tj. ani socialistickou organizací ani jinými občany z doplňkových zdrojů pracovních sil. Povolení je podmíněno osobním výkonem služeb občanem, jemuž povolení bylo uděleno, může je však poskytovat též s pomocí nejbližších příslušníků své rodiny, nejvýše však pěti. Dříve vydaná povolení občanům podle Zásad č. 20/1965 Sb. byla národními výbory přezkoumána a uvedena do souladu s podmínkami stanovenými novými nařízeními, popřípadě, pokud s nimi byla v rozporu, byla zrušena.

Pro podnícení širšího zájmu občanů na poskytování služeb na základě povolení národního výboru bylo nutno vytvořit předpoklady též v oblasti daňové. Platná úprava daně z příjmů obyvatelstva podle zákona č. 145/1961 Sb. sledovala v době svého vydání cíl omezování soukromého podnikání a svou vysoce progresivní sazbou spolu se systémem různých zvýšení základní daně působila, jak na to bylo již výše poukázáno, spíše opačným směrem. Z tohoto důvodu v rámci komplexu opatření k realizaci závěrů 6. zasedání ÚV KSČ došlo s účinností od 1. ledna 1983 k vydání zákona č. 162/1982 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon o dani z příjmů obyvatelstva. Touto novelou byl uplatněn zvýhodněný systém zdanění pro příjmy z poskytování služeb občany na základě povolení národního vý-

¹⁴⁾ Viz § 489a občanského zákoníku č. 40/1964 Sb., ve znění novely č. 131/1982 Sb., a § 22b zákona o národních výborech ve znění novely č. 137/1982 a č. 139/1982 Sb.

boru oproti ostatním příjmům podléhajícím dani z příjmů obyvatelstva, pro které zůstal zachován dosavadní způsob zdanění.

Nová úprava zdaňování příjmů z poskytování služeb občany na základě povolení národního výboru vychází z uznání společenské prospěšnosti této činnosti a má zvýhodněným systémem zdanění těchto příjmů vytvářet příznivé podmínky pro širší rozvinutí této doplňkové formy poskytování služeb. V základní koncepci nová úprava sleduje vytvoření přibližně stejné úrovně daňového zatížení pro příjmy z poskytování služeb na základě povolení národního výboru jako pro příjmy z pracovního poměru. Výše zdanění u osob, které z poskytování služeb budou mít příjem pohybující se na úrovni mezd docilovaných v obdobných činnostech vykonávaných v pracovním poměru, je proto stanovena tak, aby zhruba odpovídala dani ze mzdy. U vyšších příjmů, které tuto úroveň přesahují, se uplatňuje výrazně progresivnější zdanění ve srovnání s daní ze mzdy, i když i u těchto vyšších příjmů je intenzita zdanění nižší než podle obecně platných sazeb u daně z příjmů obyvatelstva. Důvodem progresivnějšího zdaňování těchto vyšších příjmů je potřeba jejich společenské regulace, kterou u příjmů z výdělečných činností provozovaných na vlastní účet lze na rozdíl od mezd provádět pouze daňovými nástroji. Při zdaňování příjmů z poskytování služeb na základě povolení národního výboru přihlíží se obdobně jako u jiných daní placených občany k sociálním poměrům poplatníka, zejména k počtu jím vyživovaných osob, zohledňování těchto sociálních prvků bylo však novelou zákona o dani z příjmů obyvatelstva řešeno u těchto příjmů specifickým způsobem, který je odlišný od obecně platné úpravy daně z příjmů obyvatelstva i od systému uplatňovaného u daně ze mzdy.

Podle přijaté novely jsou občané, jejichž roční hrubý příjem z poskytování služeb na základě povolení národního výboru nepřesáhne 6000 Kčs, od daně zcela osvobozeni, a to i tehdy, mají-li příjmy i z jiných zdrojů (z pracovního poměru, důchodu apod.). V těchto případech se vychází z toho, že půjde většinou o poskytování buď pouze příležitostných nebo drobných služeb provozovaných občany ve vedlejší činnosti, popřípadě důchodci nebo invalidy. Nezdaňování těchto příjmů má též zjednodušit daňovou administrativu u národních výborů a oprostít je od vyměřování a vybírání nízkých částek daně.

Přesáhne-li roční hrubý příjem občana 6000 Kčs, zdanuje se daní z příjmů obyvatelstva, a to odděleně od případných jiných příjmů občana podléhajících této dani, přičemž daň se stanoví ze základu, který tvoří docílené roční příjmy snížené o paušální částku na věcné výdaje ve výši 20 %. Prokáže-li poplatník hodnověrnými doklady vynaložené výdaje ve vyšší částce, odečítají se v prokázané výši. Pokud má poplatník dvě a více vyživovacích osob, snižuje se základ daně o částku 6000 Kčs,

avšak pouze tehdy, pokud tyto osoby nebyly uznány za vyživované u jiného poplatníka nebo u jiné daně.

Z takto stanoveného základu, nepřesahuje-li 3600 Kčs, vypočte se u všech poplatníků daň lineární sazbou ve výši 5 %, pohybuje-li se základ v rozpětí od 3600 do 7200 Kčs, lineární sazbou ve výši 10 %. Při základu přesahujícím 7200 Kčs je stanovena progresivní sazba daně, která u poplatníků, kteří vyživují alespoň jedno dítě nebo je vychovali, je mírnější než u ostatních poplatníků. Tyto dvě progresivní stupnice daně jsou při základu od 7200 Kčs do 40 000 Kčs konstruovány přibližně na úrovni daně ze mzdy, přičemž mírnější sazba odpovídá dani ze mzdy se zvýšením o 40 %, vyšší sazba dani ze mzdy se zvýšením o 60 %. Tato zvýšení se u daně ze mzdy uplatňují u poplatníků, kteří mají méně než dvě vyživované osoby, zde však procento zvýšení je odstupňováno podle věku poplatníka, nikoliv s ohledem na vyživované nebo vychované dítě, jak to nově zavedla novela zákona o dani z příjmů obyvatelstva. K vyživovanému nebo vychovanému dítěti lze však rovněž přihlížet pouze u jednoho poplatníka a u jedné daně. Při základu daně nad 40 000 Kčs uplatňuje se v porovnání s daní ze mzdy z důvodů již výše uvedených výraznější progresse, která při mírnější sazbě dosahuje až 70 % a při vyšší sazbě až 80 % (ze základu přesahujícího 80 000 Kčs).

Daň vypočtená ze základu uvedenými sazbami se již s ohledem na počet poplatníkem vyživovaných osob dále nezvyšuje ani nesnižuje. U občanů poskytujících služby na základě povolení národního výboru se rovněž neuplatňuje tzv. živnostenská přírážka, o kterou se zvyšuje daň z příjmů obyvatelstva u příjmů z výdělečných činností provozovaných po živnostensku. Národním výborům je však dána možnost povolovat individuální daňové úlevy formou částečného nebo úplného osvobození od daně občanům, u nichž to zdůvodňuje jejich sociální situace, zejména občanům pobírajícím plný starobní, invalidní nebo jiný podobný důchod, u nichž v důsledku snížené pracovní výkonnosti vzhledem k vyššímu věku nebo zhoršenému zdravotnímu stavu lze předpokládat dosahování nižších příjmů z povolených činností.

Novela zákona umožňuje rovněž národním výborům stanovit občanům poskytujícím služby na základě povolení daň předem paušální částkou na základě předpokládaného příjmu s použitím příslušné sazby daně. Tato možnost je dána národním výborům zejména v zájmu zjednodušení daňové agendy, neboť při ní odpadá vyměřování daně po uplynutí roku na základě daňového přiznání, v němž musí poplatník prokazovat skutečně dosažené příjmy a případně i další skutečnosti. Paušální zdanění lze však uplatňovat pouze v případech, kde je možno poměrně přesně odhadnout výši příjmu, který může občan dosáhnout v rámci podmínek stanovených povolením národního výboru k poskytování služeb, a kde je možno

s ohledem na dané podmínky důvodně předpokládat, že výše odhadnutého příjmu, z něhož byl paušál odvozen, se nebude výrazněji lišit od příjmu skutečného.

Přijátá novela znamená ve srovnání s obecně platnou úpravou daně z příjmů obyvatelstva podstatné zvýhodnění. Tím byly v daňové oblasti odstraněny zábrany, které by jinak působily proti zájmu společnosti rozvíjet a využívat iniciativu občanů v nedostatkových oborech služeb, kde tato forma je v závislosti na místních podmínkách společensky prospěšná a efektivnější než jiné formy jejich zabezpečování. Národním výborům se tak usnadňuje využívání této doplňkové formy služeb v širším rozsahu než dosud. Jejich úkolem však bude dbát o to, aby občané provozovali povolenou činnost v souladu s podmínkami stanovenými uděleným povolením a aby příjmy jimi přiznávané ke zdanění odpovídaly příjmům skutečně dosaženým. Pokud občan daň řádně neplatí nebo porušuje jiné povinnosti vyplývající pro něho z předpisů o dani z příjmů obyvatelstva může to být důvodem též k odnětí vydaného povolení. Národní výbory by měly prohloubit i vyhledávací činnost a uplatňovat důsledněji postihy vůči těm občanům, kteří budou provozovat různé činnosti bez povolení a bez přiznávání docílených příjmů ke zdanění.

Novela zákona o dani z příjmů obyvatelstva spolu s novým zákonem o důchodové dani představují významnou součást komplexu opatření směřujících k dalšímu rozvoji a zkvalitňování placených služeb obyvatelstvu. Provedené úpravy ve zdanění vytvářejí předpoklady k tomu, aby se mohly stát účinnými nástroji při stimulaci rozvoje služeb poskytovaných socialistickými organizacemi i doplňkových služeb poskytovaných občany. Oba zákony budou uskutečňovat především národní výbory. Na nich tedy bude hlavně záležet, jak se záměry těmito normami sledované podaří uvést do praxe a jak napomohou v řešení závažného ekonomického, ale i vysoce politického úkolu vytýčeného XVI. sjezdem KSČ a na něj navazujícím 6. zasedáním ÚV KSČ.

MILAN BAKEŠ UND KOLL.

DER KOMPLEX VON MASSNAHMEN UND DIE REALISIERUNG DER FINANZRECHTLICHEN NORMEN

Resumé

Der auf dem XVI. Parteitag der Kommunistischen Partei der Tschechoslowakei erstattete Bericht über die hauptsächlichen Richtungen der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung für die Jahre 1981 bis 1985 betonte die Ausnutzung des sozialistischen Rechts, das zur Vervollkommenung des Systems der planmäßigen

Leitung der Volkswirtschaft beitragen muß. Ausdrücklich hervorgehoben wurde auch die Forderung nach besserer Ausnutzung der Finanzgesetzgebung, und zwar im Zusammenhang mit der Durchsetzung des Komplexes von Maßnahmen und der Verstärkung der Planungs-, Vertrags-, Finanz- und Arbeitsdisziplin. In den Vordergrund gelangt dadurch auch die Forderung nach allseitiger Steigerung der Rolle des tschechoslowakischen Finanz- und Wirtschaftsrechts als der Instrumente zur Absicherung der Ziele der Finanzpolitik des Staates, die einen integralen Bestandteil der die Vorhaben des XVI. Parteitages der KPTsch realisierenden staatlichen Wirtschaftspolitik darstellt.

Der Komplex von Maßnahmen zur Vervollkommnung des Systems der planmäßigen Leitung der Volkswirtschaft nach dem Jahre 1980 bezieht sich — wie bereits aus seiner offiziellen Bezeichnung hervorgeht — vor allem auf die ökonomische Problematik. So wird er auch allgemein interpretiert, propagiert und erklärt. Die rechtliche Seite der einzelnen Maßnahmen tritt dabei zum Teil in den Hintergrund. Tatsächlich aber bilden der ökonomische Inhalt und die rechtliche Form der Maßnahmen des Komplexes eine voneinander untrennbare Einheit solchen Grades, daß diese Maßnahmen ohne ihre Überleitung in Rechtsvorschriften nicht in das Stadium ihrer Realisierung eintreten könnten. Dies ergibt sich in erheblichem Maße schon aus der Beziehung zwischen Basis und Überbau in jeder Etappe der gesellschaftlichen Entwicklung.

Die Wichtigkeit der rechtlichen Regelung des Maßnahmenkomplexes zeigte sich deutlich am Ende des Jahres 1980, als es notwendig war, die entsprechenden Rechtsvorschriften herauszugeben, damit durch ihre Vermittlung die erwähnten Maßnahmen mit dem 1. Jänner ins Leben treten und ihre ökonomische Funktion erfüllen konnten. Die Rechtsvorschriften ermöglichten also erst ihre Wirksamkeit. Es ging dabei um die Rechtsvorschriften, die in den Teillieferungen Nr. 40, 41, 44 und 45 der Gesetzessammlung publiziert wurden.

Verständlicherweise nehmen die Finanzvorschriften im Rahmen des Maßnahmenkomplexes einen wichtigen Platz ein, weil einzig und allein die Vorschriften dieses Rechtszweiges zu einer gesteigerten Wirksamkeit des Einflusses der Finanzen auf die Effektivität unserer Ökonomik verhelfen können. Gleichzeitig wirken sich diese Vorschriften auch auf die Entfaltung und die Ausnutzung der wirtschaftlichen Rechnungsführung aus. Das Anwachsen der Effektivität der Volkswirtschaft, das Aufrechterhalten der erneuerten Dynamik ihrer Entwicklung ist eines der strategischen Ziele, die vom XVI. Parteitag der KPTsch für die Wirtschaftspolitik formuliert wurden.

Sinn und Ziel der Maßnahmen ist also vor allem die Effektivität und Qualität des gesamten Prozesses der gesellschaftlichen Reproduktion. Der Komplex der Maßnahmen vermittelte dem Wirtschaftssystem Stimulierungen, die zu besseren Ergebnissen, unter anderem auch zur Realisierung der Wertbeziehungen führen sollen.

Wenn auch die Maßnahmen als einheitliches Programm konzipiert waren und sind, ging ihre Realisierung allmählich vor sich, derart, daß die Mehrzahl der neuen geänderten Instrumente bereits bei der Vorbereitung des siebenten Fünfjahresplans zur Verfügung stehen mußte, und zwar spätestens bis zum 1. Jänner 1981; die übrigen Maßnahmen wurden zeitlich aufgeteilt je nach dem, wie weit ihre Vorbereitung gediehen war und besonders auch unter Berücksichtigung ihrer Wichtigkeit für die Gesellschaft.

Einen Beitrag zur Realisierung der im Zusammenhang mit dem Maßnahmenkomplex herausgegebenen Rechtsnormen soll eben die vorliegende Monografie darstellen, die in Gestalt einzelner Artikel von den Mitgliedern des Lehrstuhles für

Finanzrecht und Finanzen der juristischen Fakultät der Karlsuniversität bearbeitet wurde.

Die Arbeit besteht aus zwei Teilen. Während der erste Teil allgemein theoretischen Charakter hat und die Finanzpolitik des sozialistischen Staates und ihre Ziele behandelt, wie sie sich eben aus dem Maßnahmenkomplex ergeben, und weiter die theoretische Problematik der Staatseinnahmen, stellt der zweite Teil eine Bewertung der wichtigsten Rechtsvorschriften, die in diesem Zusammenhang herausgegeben wurden, dar. Besonders die rechtliche Problematik der Beziehungen der Organisationen zum Staatshaushalt, respektive zu den Haushalten der Nationalausschüsse, muß erwähnt werden.

Милан Бакеш и кол.

КОМПЛЕКС МЕРОПРИЯТИЙ И РЕАЛИЗАЦИЯ НОРМ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

Резюме

На XVI съезде Коммунистической партии Чехословакии в отчетном докладе об основных направлениях экономического и социального развития ЧССР на 1981—1985 гг. подчеркивалось использование социалистического права, которое должно содействовать последовательному применению Комплекса мероприятий по совершенствованию системы планомерного управления народным хозяйством. Определенно подчеркивалось также требование лучшего использования финансового законодательства, а именно в связи с применением Комплекса мероприятий и укреплении плановой, договорной, финансовой и трудовой дисциплины. Этим на передний план попадает также требование общего повышения роли чс. финансового и хозяйственного права как орудия для обеспечения замыслов финансовой политики государства, которая представляет собой интегральную составную часть его экономической политики, реализующей заключения XVI съезда КПЧ.

Комплекс мероприятий по совершенствованию системы планомерного управления народным хозяйством после 1980 года представляет собой — как вытекает это уже из его официального обозначения — прежде всего экономическую проблематику. Таким образом он обычно также интерпретируется, пропагандируется и объясняется. Юридическая сторона отдельных мероприятий при этом уступает несколько на задний план. На самом же деле, однако, экономическое содержание и правовая форма мероприятий образуют нераздельное единство в той мере, что без перевода в правовые предписания эти мероприятия не могли бы вступить в стадию своей реализации. Это в значительной степени вытекает из отношения между базисом и надстройкой на каждом этапе общественного развития.

Значение правового регулирования Комплекса мероприятий проявилось заметно в конце 1980 года, когда нужно было издать соответствующие правовые предписания, чтобы посредством них могли указанные мероприятия с 1 января 1981 войти в жизнь и выполнять свою экономическую функцию. Правовые предписания сделали возможным их действие. Дело касалось правовых предписаний, опубликованных в выпусках № 40, 41, 44 и 45 Собрания законов.

Естественно, что финансовые предписания в рамках Комплекса мероприятий занимают важное место, так как только предписания этой отрасли права могут содействовать повышению действенности воздействия на эффективность нашей эконо-

мики. Указанные предписания в то же время оказывают воздействие также на развитие и использование хозрасчета. Повышение эффективности народного хозяйства, сохранение восстановленной динамики его развития являются одним из стратегических целей намеченных для экономической политики XVI съездом КПЧ.

Смысл и цель мероприятий состоит, прежде всего, в эффективности и качестве всего процесса общественного воспроизводства. Комплекс мероприятий внес в хозяйственную систему стимулы, которые должны привести к лучшим результатам, между прочим, также к повышению реальности стоимостных отношений.

Несмотря на то, что мероприятия задуманы как единая программа, их реализация продвигалась таким образом, что большинство новых видоизмененных орудий должно было находиться в распоряжении уже в связи с подготовкой седьмой пятилетки, самое позднее 1 января 1981; другие мероприятия с точки зрения времени распределены в зависимости от их подготовленности и, в частности, с учетом их общественного значения.

Вкладом в реализацию правовых норм, изданных в связи с Комплексом мероприятий является здесь представляемая монография, которая разработана в форме отдельных статей членов кафедры финансового права и финансов юридического факультета Карлова университета.

Работа состоит из двух частей. В то время, как первая часть носит общий теоретический характер, уделяя внимание финансовой политике социалистического государства и ее целям, вытекающим как раз из указанного Комплекса мероприятий, и далее теоретической проблематике государственных доходов, часть вторую составляет оценка важнейших правовых предписаний, изданных в данной взаимосвязи, отдельных статей членов кафедры финансового права и финансов юридического факультета. Особенно следует отметить правовую проблематику финансового хозяйствования организаций и правовое регулирование финансовых отношений организаций к государственному бюджету, или же бюджетам национальных комитетов.

IURIDICA 1/1984

Redakční rada: prof. JUDr. Zdeněk Lukeš, CSc. (předseda);
JUDr. Karel Malý, CSc. (tajemník); doc. JUDr. Dagmar Čísařová, CSc.;
prof. JUDr. Jaromír Kincl, DrSc.; prof. JUDr. Eduard Kučera, DrSc.;
doc. JUDr. Jiří Švestka, DrSc.

Vydala Univerzita Karlova, Praha

Prorektor-editor prof. RNDr. Václav Prosser, CSc.

Odpovědný redaktor PaedDr. Zdeněk Pernica

Vedoucí univerzitní edice PhDr. Zdeňka Vávrová-Rejšková

Návrh obálky Jaroslav Příbramský

D Grafická úprava Jiří Kreuziger

Z nové sazby písmem Primus vytiskl Tisk, knižní výroba, n. p.,
Brno, závod 1

Náklad 500 výtisků

Vydání 1.

Kčs 10,—

V MONOGRAFICKÉ ČÁSTI ACTA
UNIVERSITATIS CAROLINAE —
IURIDICA

vyšlo od roku 1978:

Hlavsa Petr, dr., Koncepce a právní
úprava řešení pracovních sporů

Slunéčková Jana, dr., Neprávní nor-
mativní systémy a socialistické prá-
vo

Winterová Alena, dr., Žaloba v ob-
čanském právu procesním

Bělina Miroslav, dr., Právo na práci
v socialistické společnosti a právní
záruky jeho realizace před nástu-
pem občanů do zaměstnání

Kučera Zdeněk, dr., Přímé normy
jako prostředek právní úpravy ob-
čanskoprávních vztahů s meziná-
rodním prvkem

Vojna Pavel, dr., Vznesení obvinění
v čs. přípravném řízení trestním

Jestřáb Miloš, dr., Zásada objektiv-
ní pravdy v trestním řízení

Čebišová Taisia, dr., Socialistická
státní služba

Císařová Dagmar, dr., Čížková Ja-
na, dr., Poškozený v českosloven-
ském trestním řízení

Klíma Karel, dr., Podstata, funkce
a význam ústavy socialistického
státu

Klímeš František, dr., Hospodářská
arbitráž a její funkce

Čapek Jiří, dr., Teorie interpretace
socialistického práva

Dvořák Jan, dr., Zajištění práv v ob-
čanskoprávních vztazích

El-Dunia Jana, dr., K teoretickým
otázkám právní odpovědnosti

Čepelka Čestmír, dr., Smlouva a oby-
čej v mezinárodním právu

Publikace lze zakoupit v prodejně
n. p. Kniha na právnické fakultě
UK, nebo objednat v hospodářském
oddělení právnické fakulty UK,
116 40 Praha 1, nám. Curieových 7

46 018