

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 neujasněnosti 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 dovedli 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 figurují 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 zastřešena. 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.