

MILOŠ BOROVIČKA

ZDAŇOVÁNÍ OBČANŮ PODLE NOVÉHO ZÁKONA O ZEMĚDĚLSKÉ DANI

Zemědělské dani podléhají vedle organizací též občané, kteří jsou uživateli pozemků nebo provozují jako samostatnou výdělečnou činnost zemědělskou výrobu. Pro organizace i občany je upravena společným zákonem, u občanů má však odlišnou konstrukci.

Zemědělská daň sehrála významnou roli v přechodném období od kapitalismu k socialismu, kdy sloužila jako nástroj lidově demokratického státu k upevňování svazku dělníků s drobnými a středními rolníky a k ekonomickému omezování a potlačování vesnických kapitalistů. Postupně se stávala nástrojem, který napomáhal procesu združstevňování soukromě hospodařících zemědělců a rozvoji a upevňování vznikajících jednotných zemědělských družstev. Tyto úkoly plnila zejména zemědělská daň zavedená po Únoru 1948 zákonem č. 49/1948 Sb. a poté i její úprava provedená v rámci daňové reformy zákonem č. 77/1952 Sb.

V dalším období s postupující socializací vesnice a s přechodem na zemědělskou velkovýrobu přeneslo se těžiště zemědělské daně na socialistický sektor. Zdaňování občanů bylo upravováno jako součást opatření směřujících k socialistické přestavbě zemědělství a v návaznosti na úpravu zdaňování zemědělských organizací. Změny v zemědělské dani provedené zákony č. 50/1959 Sb., č. 112/1966 Sb. i posledním dosud platným zákonem č. 103/1974 Sb. a jeho novelami týkaly se převážně zemědělských organizací. U občanů zůstal v podstatě zachován systém zavedený v roce 1952 s tím, že s ohledem na změny nákupních cen zemědělských výrobků a pokračující intenzifikaci zemědělské výroby byla postupně upravována výše průměrných norem výnosnosti a daňová sazba.

K významnější změně došlo od roku 1967, kdy pro všechny poplatníky zemědělské daně byla zavedena daň z pozemků a v důsledku toho byl u občanů uplatněn dvousložkový systém zdanění skládající se z daně

z pozemků a z daně z důchodů. Daň z důchodů byla pak od roku 1975 přejmenována na daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby.

Zemědělská daň placená občany týká se dnes převážně drobných uživatelů půdy, provozujících malá osobní hospodářství. Z nich jen malou část tvoří samostatně hospodařící rolníci, většinou jde o členy jednotných zemědělských družstev, provozující zemědělskou výrobu na záhumencích, nebo o drobné chovatele a pěstitele, kteří provozují zemědělskou výrobu na zahrádkách nebo chov hospodářských zvířat jako vedlejší doplňkovou činnost.

I když rozhodující část zemědělské produkce je zabezpečována socialistickou zemědělskou velkovýrobou, nemalý význam má i zemědělská produkce těchto malovýrobců. Rozvojem doplňkové zemědělské výroby provozované jednotlivými občany lze dosáhnout lepšího využití půdy nevhodné pro zemědělskou velkovýrobu a zvýšení objemu zemědělské produkce jednak pro samozásobení, ale i pro obohacení trhu. V posledním období se proto uplatňují opatření směřující k vytvoření příznivých podmínek pro rozvoj této výroby. Od roku 1979 byly nejprve daňově zvýhodněny příjmy občanů ze smluvního výkrmu hospodářských zvířat a v roce 1981 bylo pak poskytnuto rozsáhlé daňové osvobození pro příjmy drobných chovatelů a pěstitelů z provozování doplňkové zemědělské výroby ve volném čase.¹⁾

Nový zákon o zemědělské dani č. 172/1988 Sb., který nabyl účinnosti od 1. ledna 1989, má přinést do zdaňování občanů větší objektivitu a diferenciaci. Principy nové úpravy spočívají v tom, že příjmy občanů ze zemědělské výroby budou zdaňovány v podstatě shodně jako příjmy občanů, kteří provozují samostatnou výdělečnou činnost na základě povolení národního výboru. Zároveň se zachovává daňové zvýhodnění příjmů z doplňkové zemědělské výroby zejména u drobných chovatelů a pěstitelů s nižšími příjmy z této výroby, i když nikoliv již formou obecného osvobození těchto příjmů. K úměrně vyššímu zdanění dochází naopak u vysokých příjmů občanů provozujících zemědělskou výrobu ve velkém rozsahu. Nová úprava zohlednila též vlivy vyplývající ze zvýšení nákupních cen některých zemědělských výrobků, které se projeví ve zvýšení příjmů občanů z jejich prodeje.

Podle nového zákona se zemědělská daň u občanů i nadále skládá ze dvou složek — daně z pozemků a daně z příjmu občanů ze zemědělské výroby. U daně z pozemků váže se daňová povinnost na užívání půdy, zatímco daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby je konstruována jako

¹⁾ Usnesení vlády ČSR č. 227 z 19. 8. 1981 a usnesení vlády SSR č. 268 z 30. 9. 1981 o daňových opatřeních k podpoře zemědělské výroby u drobných chovatelů a pěstitelů.

daň důchodového typu postihující přímo docilované příjmy z provozování zemědělské výroby a činností s ní souvisejících.

Provedené změny u daně z pozemků, která je společná pro organizace i občany, spočívají především v přeřazení pozemků z dosavadních přírodních stanovišť do nových produkčních ekonomických skupin s nově upravenou výší sazeb. Podstatné změny přináší nová úprava zejména u daně z příjmu občanů ze zemědělské výroby, týkající se výlučně občanů, které jsou největší od roku 1952.

§ 1. DAŇ Z POZEMKŮ V UŽÍVÁNÍ OBČANŮ

Poplatníky daně z pozemků jsou občané, kteří jsou uživateli pozemků podléhajících dani. Vlastnický vztah k pozemku není rozhodující. Nezáleží tedy na tom, zda občan je současně vlastníkem pozemku nebo jej má v trvalém či dočasném užívání, popřípadě jej užívá na základě jiného právního vztahu. Rovněž není rozhodující, zda občan na pozemku provozuje zemědělskou výrobu. Daňovou povinnost má vždy ten, kdo u pozemku podléhajícím zdanění je zapsán v evidenci nemovitostí jako jeho uživatel. Není-li v evidenci nemovitostí uživatel zapsán, vychází se z faktického stavu a poplatníkem je skutečný uživatel. Je-li uživatelů více, platí daň solidárně.

Z pozemků přidělených jako záhumenky členům jednotných zemědělských družstev platí daň družstvo. Družstvu se vyměřuje daň z celkové výměry jím obhospodařovaných pozemků včetně výměry pozemků užívaných jako záhumenky. Do výměry záhumenků, z nichž platí daň družstvo, se však nezapočítávají zahrady členů družstva, které se nesdružují ke společnému družstevnímu hospodaření. Z nesdružených zahrad platí daň členové družstva sami. Placení daně z těchto zahrad bude však přicházet v úvahu pouze v případech, překročí-li jejich výměra 800 m², do níž se nezdaňují.

Zásada, že poplatníkem je ten, kdo je zapsán jako uživatel v evidenci nemovitostí, neplatí výjimečně, jde-li o společenskou organizaci, která přenechala pozemek svým členům k dočasnému užívání. V těchto případech jsou poplatníky daně jednotliví členové, kteří pozemek užívají, i když v evidenci nemovitostí je zapsána jako jeho uživatel společenská organizace nebo její organizační složka (např. jako uživatel je zapsána základní organizace zahrádkářského svazu, která přenechala pozemky svým členům ke zřízení zahrádky). Jelikož členům společenských organizací jsou však do dočasného užívání přenechávány většinou pozemky o výměře do 400 m², z nichž daň obvykle nepřesáhne částku 100 Kčs, do níž se daň nevyměřuje, bude se zdanění dotýkat jen malého okruhu těchto členů.

Dani z pozemků podléhá veškerá zemědělská půda a z nezemědělské

půdy okrasné zahrady v užívání občanů.²⁾ Pro posouzení, zda pozemek podléhá dani je rozhodující, jak je veden v evidenci nemovitostí, a nezáleží na tom, zda je skutečně obděláván nebo k jakému účelu faktický slouží.

Základem pro výpočet daně z pozemků je celková výměra dani podléhajících pozemků užívaných poplatníkem. U občanů zachovává však nový zákon o zemědělské dani zvýhodnění pro pozemky patřící k rodinným domkům. Tyto pozemky, pokud jejich výměra nepřesahuje 800 m², se do celkové výměry pozemků podléhajících dani nezapočítávají a nejsou tudíž zdaňovány. Ve stejném rozsahu jako pozemky patřící k rodinným domkům jsou zvýhodněny též pozemky zemědělské půdy členů jednotných zemědělských družstev, které souvisejí s pozemkem, na němž je obytná budova nebo které jsou v zastavěném území obce.³⁾

Jestliže uvedené pozemky přesahují výměru 800 m², započítávají se do základu daně celou svou výměrou, nikoliv pouze tou, o kterou tuto hranici přesahují. Do rozhodné výměry se však nezahrnuje plocha zastavěná budovou, k níž pozemek patří, neboť tato plocha je nezemědělskou půdou nepodléhající dani z pozemků. Zastavěné plochy a nádvoří jsou zdaňovány v rámci domovní daně, naproti tomu zahrady podléhají vždy dani z pozemků, ať jsou vedeny v evidenci nemovitostí jako půda zemědělská či nezemědělská (okrasné zahrady).

Toto zvýhodnění má preferovat pozemky do výměry stanovené pro osobní užívání pozemků v § 200 občanského zákoníku, pokud jde o rodinné domky. Nový zákon o zemědělské dani nepřevzal však obdobnou preferenci přiznávanou dosud pro pozemky určené k rekreačním účelům do výměry 400 m². Důvodem byly určité problémy při praktickém uplatňování preference u těchto pozemků (mohlo jít pouze o jeden pozemek téhož uživatele) a dále okolnost, že částka, do níž se daň nevyměruje, byla v novém zákoně zvýšena z dosavadních 20 Kčs na 100 Kčs, takže z většiny těchto maloplošných pozemků nebude z tohoto důvodu daň ani nadále placena.

Sazby daně z pozemků jsou stanoveny na jeden hektar půdy a jsou odstupňovány podle produkčních ekonomických skupin, které nahradily dřívější přírodní stanoviště. Produkční ekonomické skupiny jsou výsledkem nově provedené bonitace zemědělského půdního fondu a vyjadřují pro-

²⁾ Za zemědělskou půdu se podle § 3 odst. 1 vyhlášky č. 23/1964 Sb., kterou se provádí zákon č. 22/1964 Sb., o evidenci nemovitostí, považuje orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, louky a pastviny. Okrasnými zahradami v užívání občanů se rozumí soukromé okrasné zahrady patřící mezi ostatní plochy nezemědělské půdy (příloha citované vyhlášky část B, bod 5 písm. e).

³⁾ Těmito pozemky se rozumí zahrady, které se podle § 79 odst. 3 písm. b) zákona č. 90/1988 Sb., o zemědělském družstevnictví, nesdružují ke společnému družstevnímu hospodaření. Nesdružují se zahrady o výměře do 0,10 hektaru, případně za podmínek určených stanovami i větší. Členové JZD daň z pozemků z těchto zahrad

dukční a důchodovou schopnost půdy v jednotlivých územních celcích.⁴⁾ Na rozdíl od organizací, které jsou do určité produkční ekonomické skupiny zpravidla zařazeny jako celek, je u občanů rozhodné zařazení katastrálního území obce, ve kterém se pozemky nalézají. Užívá-li tedy občan pozemky ležící v různých katastrálních územích, stanoví se daň pro každé katastrální území samostatně sazbou platnou pro produkční ekonomickou skupinu, do které je toto katastrální území zařazeno.

Katastrální území obcí v členění podle okresů a krajů jsou zařazena do jedné z 42 vytvořených produkčních ekonomických skupin. Výše sazeb pro jednotlivé skupiny je stejná pro organizace i občany. Pro prvních 20 skupin je odstupňována od 150 do 3000 Kčs na jeden hektar půdy, pro skupiny 21 až 42 v horších produkčních podmínkách nejsou sazby stanoveny a daň z pozemků se v nich tedy neplatí.

Zákonem stanovená dočasná osvobození pro pozemky rekultivované a pro pozemky nově osázené některými zemědělskými kulturami ve stanovené souvislé minimální výměře, dokud nedávají plný užitek, platí i pro občany, praktický význam mají však spíše pro organizace. Větší význam pro občany mají ustanovení zákona týkající se možnosti snížení nebo prominutí daně.

U občanů jde zejména o možnost snížení daně až o 50 %, jestliže jimi užívané pozemky jsou podstatně horší ve srovnání s ostatními pozemky v témže katastrálním území. Obhospodaruje-li občan pozemek o malé výměře, může se stát, že jeho kvalita neodpovídá průměrné kvalitě pozemků v příslušném katastrálním území. Sleva v těchto případech umožňuje zohlednit případné odlišnosti v kvalitě pozemků v rámci téhož katastrálního území, které jako celek je zařazeno do určité produkční ekonomické skupiny.

Na základě žádosti poplatníka může být snížena nebo i zcela prominuta daň z pozemků, u nichž je omezena možnost jejich hospodářského využívání (např. z pozemků, které jsou zaplaveny, na nichž se provádějí vodo-hospodářské úpravy, na něž se vztahují předpisy o státní ochraně přírody apod.). Na poskytnutí daňové úlevy není v těchto případech právní nárok. O jejím poskytnutí rozhodují národní výbory příslušné ke správě daně s přihlédnutím k tomu, v jakém rozsahu nelze pozemky využívat, a z toho plynoucího snížení jejich výnosu.

neplatí, jestliže jejich výměra mimo zastavěnou plochu není větší než 800 m². Toto zvýhodnění se týká i zahrad ležících v zastavěném území obce, neboť jinak by docházelo k neodůvodněným rozdílům mezi uživateli pozemků u rodinných domků a mezi členy JZD, kteří pozemky nemívají vždy u obytných budov, ale i jinde v intravilánu.

⁴⁾ K charakteristice nových produkčních ekonomických skupin, podle nichž je odstupňována sazba daně z pozemků i u organizací, blíže viz stat. M. Karfíkové v tomto čísle AUC-Iuridica.

§ 2. DAŇ Z PŘÍJMU OBČANŮ ZE ZEMĚDĚLSKÉ VÝROBY

Daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby platí občané, kteří provozují zemědělskou výrobu na vlastní nebo společný účet. Provozování zemědělské výroby nemusí však být jediným ani hlavním zaměstnáním občana. Tato daň se proto vztahuje jak na samostatně hospodařící rolníky, kteří zemědělskou výrobu provozují jako svou hlavní činnost, tak i na občany, kteří zemědělskou výrobu provozují pouze jako vedlejší doplňkovou činnost, třeba i jen sezónně. Daň platí též členové jednotných zemědělských družstev, u nichž se však zdanění týká jen příjmů ze zemědělské výroby provozované na vlastní účet, zejména příjmů ze záhumného hospodářství, neboť příjmy, které jsou jim vypláceny družstvem jako odměna za práci, popřípadě jako splátky na náhradu za majetek odevzdaný při vstupu do družstva, jsou od daně osvobozeny.

Stejně jako u daně z pozemků není ani u této daně rozhodující vlastnický vztah k půdě, daňová povinnost se vztahuje vždy na občana, na jehož účet plynou příjmy z provozované zemědělské výroby. Provozuje-li zemědělskou výrobu více občanů na společný účet, tvoří jeden daňový subjekt a za zaplacení daně odpovídají solidárně. Jde zejména o případy, kdy zemědělská výroba je provozována osobami žijícími ve společné domácnosti nebo více osobami na téže pozemku. Solidární povinnost k placení daně má v těchto případech za cíl bránit fiktivnímu rozdělování příjmů ze společně provozovaného zemědělského hospodářství na více osob se záměrem obejít progresivitu daňové sazby.

Dani z příjmu občanů ze zemědělské výroby podléhají vedle příjmů z vlastní zemědělské výroby též příjmy z lesní výroby a rybníkářství. Kromě toho se touto daní zdaňují i příjmy z vedlejší výroby a příležitostné činnosti, jsou-li provozovány v souvislosti se zemědělskou výrobou. Přitom není rozhodující, zda zemědělská výroba je provozována na pozemcích, případně vodních plochách nebo bez pozemků, jako je tomu v případech samotného provozování živočišné výroby bez výroby rostlinné. Na rozdíl od dosavadní úpravy, kdy předmětem zdanění byly i příjmy naturální (hodnota produkce spotřebované nebo určené ke spotřebě ve vlastní domácnosti poplatníka), podle nové úpravy se zdaňují pouze dosažené peněžní příjmy. Tímto opatřením má být podporován zájem občanů na samozásobení zemědělskými produkty z vlastní výroby.

Dosavadní úprava daně z příjmu občanů ze zemědělské výroby byla založena na rozlišování zemědělské výroby běžné (pěstování běžných zemědělských plodin a chov běžných hospodářských zvířat) a výroby specializované (pěstování zvláštních kultur, např. vinné révy, chmelu, zeleniny, ovoce, květin, tabáku, semen aj. a provozování zvláštních odvětví živočišné výroby, jako chovu včel, ryb, laboratorních a kožešinových zvířat).

Toto rozlišování mělo význam pro způsob zdanění i pro určování daňového základu. Zatímco příjmy z běžné výroby byly vždy zdaňovány daní z příjmu občanů ze zemědělské výroby bez ohledu na dosaženou výši, příjmy ze specializované výroby jen tehdy, pokud nepřesáhly po odečtení vynaložených nákladů 20 000 Kčs za rok, jinak podléhaly daní z příjmů obyvatelstva. Při určování daňového základu vycházelo se u příjmů z běžné výroby z předpokládaných příjmů stanovených podle průměrných norem výnosnosti, zatímco u specializované výroby z příjmů skutečně dosažených.

Rozlišování běžné a specializované zemědělské výroby ztratilo podle nové úpravy zemědělské daně dřívější význam. Dani z příjmu občanů ze zemědělské výroby podléhají nyní příjmy z veškeré zemědělské výroby bez ohledu na dosaženou výši a daň se vždy vypočítává ze skutečně dosažených příjmů. Přejchod na zdaňování skutečných příjmů i u běžné zemědělské výroby umožní zdanit příjmy občanů, které dosud v mnohých případech značně převyšovaly příjmy stanovené na základě průměrných norem výnosnosti. Průměrné normy výnosnosti budou napříště sloužit jen jako minimální základ, z něhož se daň vyměřuje.

Základ daně podle nové úpravy tvoří skutečně dosažené peněžní příjmy občana dosažené v kalendářním roce. U poplatníků, kteří provozují zemědělskou výrobu na pozemcích, určuje se však tento základ nejméně ve výši odpovídající stanovené průměrné normě výnosnosti, a u rostlinné výroby provozované ve sklenících a fóliovnících, kde se předpokládá podstatně vyšší příjem než u výroby provozované na volné půdě, ve výši jejího desetinásobku. Průměrné normy výnosnosti vyjadřují předpokládané příjmy ze zemědělské výroby propočtené na jeden hektar půdy a jsou odstupňovány podle produkčních ekonomických skupin shodných jako u daně z pozemků, jsou však stanoveny pro všech 42 skupin. Jejich výše byla s přihlédnutím k novým nákupním cenám zemědělských výrobků nově stanovena s odstupňováním od 3000 do 6000 Kčs (dosud od 2200 do 5000 Kčs).

V souvislosti se zemědělským hospodářstvím jsou často provozovány činnosti, které sice nemají přímo charakter zemědělské výroby, ale které představují její bezprostřední pokračování v podobě zpracování výrobků z vlastní zemědělské produkce (např. výroba vína, moštu, másla, tvarohu, sýra apod.) nebo se při nich používá výrobních prostředků sloužících zemědělské výrobě v době, kdy při této výrobě nejsou plně využity (např. k povoznictví, přibližování dřeva), popřípadě jde o příležitostnou výrobu (např. domácí výrobu dřevěného nářadí, košíkářských výrobků). Příjmy z těchto vedlejších a příležitostných činností zdaňují se spolu s příjmy ze zemědělské výroby daní z příjmu občanů ze zemědělské výroby za předpokladu, že jsou provozovány v úzké návaznosti na zemědělskou výrobu

a pouze jako její doplněk. Pokud by tyto činnosti byly provozovány v rozsahu překračujícím takto vymezený rámec, podléhaly by samostatně dani z příjmů obyvatelstva.⁵⁾ To platí též ve všech případech, kdy občan uvedené činnosti provozuje na základě povolení národního výboru vydaného podle nařízení vlád ČSR a SSR č. 1 a 2/1988 Sb., o prodeji zboží a poskytování jiných služeb občany na základě povolení národního výboru.

Příjmy z vedlejší výroby a příležitostné činnosti, pokud jsou zdaňovány v rámci daně z příjmu občanů ze zemědělské výroby, se podle dosavadní úpravy nezahrnovaly do základu daně, ale jejich provozování bylo důvodem, pro který mohla být daň, vypočtená pouze z příjmů ze zemědělské výroby, zvýšena až o 50 %. Podle nové úpravy se příjmy z těchto činností započítávají ve skutečně dosažené výši spolu s příjmy ze zemědělské výroby přímo do základu, z něhož se daň vypočítává, a výsledná daň se již nezvyšuje.

Při stanovení základu daně se od docílených hrubých příjmů ze zemědělské výroby a s ní souvisejících vedlejších a příležitostných činností odečítají výdaje, které občan vynaložil na jejich dosažení. Tyto výdaje se odečítají procentními paušálními částkami, které podle druhu provozované výroby a činnosti jsou odstupňovány od 20 do 50 %. Pokud však občan hodnověrnými doklady prokáže výdaje vyšší než činí stanovený paušál, odečítají se v prokázané výši.

Nový zákon o zemědělské dani nadále sleduje podporu rozvoje zemědělské výroby u drobných chovatelů a pěstitelů, nikoliv však již formou plného osvobození od daně při splnění stanovených podmínek. Dosavadní osvobození bylo vázáno podmínkou, že občan provozuje zemědělskou výrobu buď sám nebo s pomocí osob žijících s ním ve společné domácnosti, a to ve svém volném čase, což byl povinen prokazovat potvrzením zaměstnavatelské organizace o řádném plnění svých pracovních povinností. Osvobození se tedy netýkalo občanů, kteří zemědělskou výrobu provozovali jako svou hlavní či převažující činnost nebo ji provozovali s využitím námezdní síly. Nevztahovalo se též na příjmy z některých druhů specializované zemědělské výroby, nemajících charakter potravinářských produktů (např. z vinné révy, květin, kožešinových zvířat).

I když stanovené podmínky měly působit jako omezující faktor, vedlo dosavadní úplné osvobození k různým spekulacím a znamenalo neúměrné daňové zvýhodnění vysokých příjmů některých občanů provozujících zemědělskou výrobu ve větším rozsahu. Kromě toho prokazování a ověřování podmínek pro přiznání osvobození bylo spojeno se značnou administrativou.

⁵⁾ Zákon č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, ve znění zákona č. 162/1982 Sb.

Dosavadní osvobození bylo proto v nové úpravě zemědělské daně nahrazeno administrativně méně náročnou formou spočívající v tom, že základ daně se u všech poplatníků snižuje o daněprostopou částku 6000 Kčs. Tato nová forma daňové úlevy bude ve svých důsledcích znamenat, že drobní chovatelé a pěstitelé provozující zemědělskou výrobu v malém rozsahu nebudou daň platit vůbec nebo jen v nízké výši. Stejně jako daň z pozemků nevyměří se ani daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby, pokud nepřesáhne částku 100 Kčs.

Sazba daně je progresivně odstupňována podle výše základu v rozpětí od 10 do 60 % a v porovnání s dosud platnou sazbou je vyšší (dosud od 5 do 30 %). Nové odstupňování sazby reaguje na zvýšení nákupních cen, nezapočítávání naturálních příjmů do základu daně a současně sleduje cíl dosáhnout přiměřenou výši zdanění příjmů ze samostatně provozované zemědělské výroby ve vztahu k příjmům ze samostatné výdělečné činnosti provozované na základě povolení národního výboru, které podléhají dani z příjmů obyvatelstva.⁶⁾ Nová sazba daně přinese větší diferenciaci ve zdanění podle výše dosahovaných příjmů.

Národní výbory jako správci daně mají stejně jako dosud možnost zvýšit daň občanům, kteří prodávají zemědělské výrobky přímo spotřebitelům, a to až o 30 % (dosud až o 50 %). Možnost zvýšení daně z uvedeného důvodu vychází z toho, že při přímých prodejkách zemědělských výrobků spotřebitelům dosahuje občan zpravidla vyšší příjem než při jejich prodeji nákupním organizacím za stanovené nákupní ceny. Nově byla zavedena možnost zvýšit daň až o 30 % též poplatníkům, kteří zaměstnávají jiné občany v pracovním poměru, neboť v těchto případech příjem neplyne z vlastní pracovní činnosti poplatníka daně.

Snížení daně až o 50 % je možné ze sociálních důvodů, a to jde-li občanu staršího 65 let nebo občana se změněnou pracovní schopností. Tato daňová úleva může být přiznána i v případech, kdy zemědělskou výrobu provozuje na společný účet více osob a některý z uvedených důvodů pro snížení daně splňuje alespoň jedna z nich. K jiným sociálním aspektům se v nové úpravě zemědělské daně nepřihlíží a nezohledňují se ani osoby, které občan vyživuje, což je v porovnání s ostatními důchodovými daněmi placenými občany ojedinelé. V tomto směru se daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby odlišuje i od daně z příjmů obyvatelstva placené občany poskytujícími služby na základě povolení národního výboru, která k vyživovaným osobám přihlíží.

⁶⁾ Ke zdaňování těchto příjmů podrobněji viz Borovička M.: Daňové nástroje k podpoře rozvoje služeb, AUC-Iuridica č. 1/1984, str. 86 a násl.

§ 3. SPRÁVA ZEMĚDĚLSKÉ DANĚ OD OBČANŮ NÁRODNÍMI VÝBORY

Na rozdíl od zemědělské daně placené organizacemi, jejíž výnos s výjimkou organizací založených nebo řízených národními výbory přechází od roku 1989 do příjmů státních rozpočtů republik, výnos zemědělské daně od občanů zůstává i nadále rozpočtovým příjmem národních výborů, a to národních výborů základního stupně, které též vykonávají její správu.⁷⁾

Místní příslušnost ke správě daně se řídí polohou pozemků. Užívá-li občan pozemky v územních obvodech několika místních národních výborů, vykonává správu daně z pozemků každý místní národní výbor, v jehož obvodu některý z užívaných pozemků leží, zatímco správu daně z příjmu občanů ze zemědělské výroby souhrnně ten národní výbor, v jehož obvodu leží největší část užívaných pozemků. To tedy znamená, že v takovém případě občan podává přiznání k dani z pozemků u všech místních národních výborů, kde užívá pozemky, pokud jde o pozemky tam ležící, zatímco přiznání k dani z příjmu občanů ze zemědělské výroby pouze u toho místního národního výboru, kde leží největší část jím užívaných pozemků, přičemž v tomto přiznání uvede příjmy dosažené i z těch pozemků, které se nacházejí v územních obvodech ostatních místních národních výborů. Pouze v případech, kdy občan provozuje zemědělskou výrobu bez pozemků a kdy platí pouze daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby, řídí se místní příslušnost ke správě daně jeho trvalým bydlištěm.

Na základě podaného daňového přiznání vyměřuje příslušný místní národní výbor jednotlivým občanům daň platebním výměrem. Občany, kteří mají trvalé bydliště v jeho územním obvodu, může o vyměření daně vyrozumět hromadně předpisným seznamem. Předpisný seznam vyloží po dobu 30 dnů k veřejnému nahlédnutí a jeho vyložení vyhlásí veřejnou vyhláškou nebo jiným v místě obvyklým způsobem. Poslední den třicetidenní lhůty považuje se za den doručení. Použitelnost předpisného seznamu umožňuje místním národním výborům uspořít práce spojené s individuálním doručováním platebních výměrů občanům bydlícím v jeho obvodu.

Vzhledem k tomu, že podle nového zákona o zemědělské dani se daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby stanoví vždy podle skutečně dosažených příjmů, bude zjišťování daňového základu pro národní výbory náročnější. Převážná část občanů provozujících samostatně zemědělskou výrobu nevede o příjmech z ní dosažených účetní evidenci, která by mohla být podkladem při vyměřování daně, což ztěžuje kontrolu správnosti

⁷⁾ Zákon ČNR č. 208/1988 Sb. a zákon SNR 211/1988 Sb., o rozpočtovém určení výnosu a správě zemědělské daně a daně ze mzdy.

a úplnosti přiznaných příjmů. Pro národní výbory má proto důležitý význam možnost uložit poplatníkům daně záznamní povinnost, která do určité míry účetní evidenci nahrazuje a snižuje tak nebezpečí daňového úniku. Půjde zejména o poplatníky, kteří provozují zemědělskou výrobu ve větším rozsahu nebo provozují s ní související vedlejší výrobu či příležitostnou činnost. Poplatníci, kterým byla záznamní povinnost uložena, jsou povinni vést záznamy o všech dosažených příjmech a vynaložených výdajích a uschovávat doklady je prokazující, a to po dobu pěti let.

Pro zjednodušení vyměřovacího řízení slouží též možnost stanovení daně paušální částkou. Možnost paušálního vyměření daně, které se osvědčilo u daně z příjmů obyvatelstva, zavedl nový zákon o zemědělské dani též pro daň z příjmu občanů ze zemědělské výroby. Daň paušální částkou stanoví příslušný místní národní výbor bez podávání daňového přiznání po projednání s poplatníkem podle jeho předpokládaných příjmů s přihlédnutím k rozsahu jím provozované zemědělské výroby a činností s ní souvisejících. Stanovená paušální částka daně platí i pro následující roky, takže odpadá nutnost jejího každoročního vyměřování. Pokud by však bylo zjištěno, že již neodpovídá dosahovaným příjmům poplatníka, může národní výbor její výši upravit nebo i zrušit stanovení daně paušální částkou, ale až pro následující rok po tomto zjištění.

I když hlavní těžiště nového zákona o zemědělské dani je ve zdaňování organizací, u nichž nová úprava této daně úzce souvisí s uplatněním komplexní přestavby hospodářského mechanismu v oblasti zemědělsko-potravinářského komplexu od 1. ledna 1989, významné změny se týkají i zdaňování občanů, kteří provozují zemědělskou výrobu jako malovýrobci. Úsilí o intenzifikaci zemědělské výroby je spojováno též s mobilizací rezerv v zemědělské malovýrobě a ve využívání půdy nevhodné pro velkovýrobní obdělávání. K tomu má přispívat i nová úprava zemědělské daně vztahující se na občany, která současně jako součást celé soustavy daní placených obyvatelstvem musí zabezpečovat přiměřené relace ke zdaňování ostatních příjmů občanů, zejména plynoucích ze samostatných výdělečných činností. Realizace záměrů sledovaných novou úpravou zemědělské daně od občanů bude do značné míry záviset na národních výborech, jimž je svěřen výkon její správy.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ГРАЖДАН ПО НОВОМУ ЗАКОНУ О СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОМ НАЛОГЕ

Резюме

Сельскохозяйственный налог урегулирован законом, который распространяется как на организации, так и на граждан. В случае граждан, однако, он обладает другой конструкцией и состоит из двух частей — налога с земельных участков и налога с доходов граждан от сельскохозяйственного производства. Обе части обладают налогом доходы от сельскохозяйственного хозяйствования, в случае налога с земельных участков налоговая обязанность связана, однако, с землепользованием, в то время как налог с доходов граждан от сельскохозяйственного производства конструируется как налог подоходного типа, касающийся непосредственно достигаемых доходов от занятия сельскохозяйственным производством.

Новый закон о сельскохозяйственном налоге, вступивший в силу с 1-ого января 1989 г. преследует при налогообложении граждан достижение соответствия по отношению к налогообложению доходов от других ими самостоятельно осуществляемых видов деятельности, рассчитанной на заработок. При этом были учтены также новые закупочные цены, которые найдут свое отражение в повышении доходов от сельскохозяйственной продукции поставляемой для заготовок.

Для размера налога с земельного участка решающим является отнесение кадастра, в котором земельные участки находятся, к продукционной экономической группы. Тарифы для таких групп совпадают с тарифами у организаций и определены со 150 до 3000 крон на один гектар участка, причем для продуктивной экономической группы в худших природных условиях тарифы не определены и налог с земельных участков, следовательно, в них не уплачивается. В новой регулировке сохраняется освобождение для участков в личном пользовании граждан, относящихся к односемейным домам до 800 м².

Основные изменения внесены новой регулировкой в случае налога с доходов граждан от сельскохозяйственного производства. Фактический состав для исчисления этого налога представляет собой теперь реально достигнутые денежные доходы за календарный год после вычета затрат. Средние нормы доходности, выражающие предполагаемые доходы от 1 гектара земли и используемые по сих пор при определении состава от текущего сельскохозяйственного производства, служит в настоящее время только минимальным составом, на основании которого налог исчисляется. Наряду с доходами от собственного сельскохозяйственного производства, растениеводства и животноводства, в состав включаются также доходы от побочного производства и случайной деятельности, осуществляемой в связи с сельскохозяйственным производством, поскольку они не имеют больших масштабов и представляют собой лишь дополнение собственного производства. Сохраняются, хотя и в другой форме, чем до сих пор, предоставление льгот мелким животноводам и растениеводам, а именно таким образом, что из состава для исчисления налога вычитается сумма 6000 крон, которая не подлежит налогообложению. Из фактического состава налог исчисляется при помощи прогрессивной ставки, которая дифференцируется с 10 до 60 %. Национальные комитеты в качестве управляющих налогами имеют возможность повысить налоги даже на 30 % гражданам, которые продают сельскохозяйственную продукцию непосредственно потребителям (за цены, как правило, более высокие, чем закупочные цены), или же которые предоставляют работу другим гражданам на основа-

нии трудового правоотношения. Новое урегулирование делает возможным также определение налога паушальной суммой по предполагаемому размеру доходов.

В отличие от сельскохозяйственного налога, уплачиваемого организациями, доходы от которого переводятся в государственные бюджеты республик, сельскохозяйственный налог, уплачиваемый гражданами, остается бюджетным доходом местных национальных комитетов, которые продолжают управлять им.

Miloš Borovička

TAXATION OF CITIZENS UNDER THE NEW AGRICULTURAL TAX ACT

Summary

The agricultural tax is governed by a common act applying both to organisations and individuals. However in the instance of individuals it is construed differently consisting of two components — the land tax and the tax on income of individuals from agricultural production. Receipts from farming are taxed by the two components, but the land tax liability is bound to the use of land, whereas the tax on income of individuals from agricultural production is construed as an income type tax affecting the income earned by carrying out agricultural production.

The new Agricultural Tax Act in force since January 1, 1989, aims in subjecting individuals to the tax at adequacy to the tax charge on receipts from other gainful occupations carried on by them. In consideration were also taken the new purchase prices bringing about higher receipts from the sales of farm produce.

For the rate of the land tax relevant is the classification of the cadastral area in which the land is situated in the economic production group. The rates for the various economic production groups are the same as for organisations, graded from 150 to 3,000 Czechoslovak Crowns per hectare of land, while for economic production groups in inferior natural conditions no rates are prescribed and consequently no tax on such land is payable. The new statute retains the exemption from tax for land up to 800 square metres area in personal use of individuals belonging to family houses.

The main changes brought about by the new law concern the tax on income of individuals from agricultural production. The basis of assessment are now the actual monetary receipts in a calendar year after deduction of expenses. Average yield standards representing presumed receipts from 1 hectare of land applied hitherto to establish the basis from current agricultural production serve now as a minimal basis for tax assessment. Apart from receipts from agricultural — vegetable and animal — production proper, included in the bases are also receipts from side line production and casual activities carried on in connection with agricultural production provided their extent is small constituting not more than its complement. The new statute retains, though in a different shape than hitherto, the advantage of small breeders and producers in that the tax free amount of 6,000 Czechoslovak Crowns is deducted from the assessment basis. The tax is calculated from the assessment basis on a progressive scale from 10 to 60 %. To individuals selling agricultural produce to consumers direct (usually at higher than official sales prices) or engaging the services of other individuals the National Committees as administrators of the tax are authorised to increase the tax rate by up to 30 %. The new statute allows also to fix the tax as a lump sum in accordance with the presumed amount of receipts.

Unlike the agricultural tax paid by organisations, the yield of which goes to the Budget of the Republics, the agricultural tax paid by individuals remains the budgetary revenue of Local National Committees entrusted with its administration.