

JEST MOŽNÉ DVOJÍ ZDANĚNÍ TÉHOŽ SUBSTRÁTU VŠEOBECNOU DANÍ VÝDĚLKOVOU?

OBSAH.

I. Úvod	433
II. Hospodářské soubory, podrobené všeobecné dani výdělkové.	
A. U osob fyzických podle norem o přímých daních	436
B. Podnikové jmění a obchodní knihy	443
C. Mimopodnikové jmění obchodní společnosti	446
D. Závěr	452
III. Dvojí zdanění téhož substrátu všeobecnou daní výděl- kovou.	
A. Kdy může nastati takový případ podle norem o přímých daních?	505
B. Jak řeší zákon o přímých daních konkurenci výnosových daní?	507
C. Dvojí zdanění téhož substrátu touže daní výdělkovou	514
IV. Závěrečný přehled	516

I. Úvod.

Nejvyšší správní soud odpovídá na tuto otázku kladně. Ve svém rozhodnutí ze dne 11. ledna 1933 čís. 230 zabývá se případem, ve kterém firma *A* byla komanditistkou firmy *B* a byl spor o to, má-li se podíl na zisku podniku firmy *B*, kde byl už zdaněn, připadající z titulu komandity firmě *A* přičísti k zisku podniku této firmy a spolu s tímto ziskem poznovu zdaniti. Strana namítala dvojí zdanění téhož substrátu všeobecnou výdělkovou daní a odvolala se. Odvolání bylo odmítnuto a sporná částka byla prohlášena za součástku zisku, který vyplývá z provozu firmy *A*. Příslušnou stížnost zamítnul N. s. s tímto odůvodněním:

Zákon o přímých daních stanoví v prvním odstavci §u 55, že základem pro vyměření daně jest ryzí výtěžek dosažený v podniku, dani podrobeném; v poslední větě téhož odstavce stanoví § 55, že pro vyšetření příjmu v podniku dosažených

a přípustných srážek obdobně platí ustanovení §§ 7, 15 a 17, případně § 10 odst. 2. téhož zákona s úchytkami podle ustanovení odstavců 2. až 4. téhož § 55.

Druhý odstavec §u 10 pak stanoví, že u poplatníků, kteří vedou řádné obchodní knihy, vypočte se obchodní zisk za šetření §§ 7, 15 až 17 podle zásad stanovených obchodním zákonem pro řádné vedení knih a i jinak se zvyklostmi řádného obchodníka se srovnávajících.

Jest nesporné, že stěžovatelka A jako veřejná obchodní společnost vede řádné obchodní knihy. Jestliže tedy pojala — jak doznává — svůj příjem z účasti na komanditní společnosti B do svých knih, jakož i do bilance a účtu zisku a ztráty, jest považovati tento příjem podle dovolaného §u za součástku dani podrobeného výnosu podniku jejího (firmy A). Že by sporná částka nenáležela do základny daně podniku firmy A se zřetelem k ustanovením §§ 7, 15 až 17, která modifikují zásadu §u 10. odst. 2., stěžovatelka netvrdila.

Výjimka § 55. odst. 4., která má za účel zamezení dvojí zdanění podílu na zisku jiného podniku, se na daný případ nevztahuje, protože tato výjimka má na mysli podíl na zisku podniku, který podléhá zvláštní dani výdělkové. N. s. s. odpovídá tedy na otázku v záhlaví tohoto článku kladně.

Sporný případ, který tuto řešíme, jest charakterisován těmito znaky:

1. Jde o zvláštní případ konkurence výnosových daní. Každá konkurence se vyznačuje identitou předmětu, který jest předmětem soutěže. V daném případě jde o týž majetkový substrát, týž výnos a konkurence spočívá v tom, že o zdanění jeho v témže podniku závodí více různých daní výnosových, anebo že o jeho zdanění závodí táž daň výnosová v různých podnicích, jimž tento výnos současně náleží. Mohli bychom také mluvit přesně v prvním případě o konkurenci daní a v druhém případě o daňové konkurenci podniků. Tato konkurence podniků jeví se jako zvláštní případ konkurence výnosových daní vůbec, a to jako případ zvlášť kvalifikovaný, protože postavila-li by se zásada, že se nemají v témže substrátu kumulovati daně stejného druhu, na př. daně výnosové — musí se tím spíše perhoreskovati kumulace dvojí téže daně.

2. Týž substrát může být výnosem či součástíkou více podniků jen tak, že vlastník jednoho jest spoluvlastníkem druhého. Vylučuje se tedy případ, kdy je týž subjekt vlastníkem dvou nebo více podniků, protože se tu může jednat jen o to, mají-li být zdaněny oba podniky jako celek nebo izolovaně, nikoliv však o to, aby se při izolovaném zdanění každého jednotlivého podniku provedlo kumulativní zdanění všech.

Také nemůže nastat náš případ konkurence, kdyby každý podnik náležel úplně jinému subjektu, protože by nenastal podnět, aby se výnos jednoho přičítal k výnosu druhého podniku. Zbývá tedy jen případ, že vlastník podniku jednoho jest spoluvlastníkem či podílníkem podniku druhého, neboť tu pak lze uvažovati o tom, má-li být podíl na výnosu cizího podniku přičten k výnosu podniku vlastního a s ním poznovu zdaněn touže daní. Musí tedy být jeden z podniků podnikem společenským; subjektem druhého podniku může být buďto osoba fyzická nebo osoba právnická. Jen v tom případě, kdyby členem společnosti, již náleží podnik první, nemohla být podle povahy osoba právnická, jako na př. při společnosti veřejné, mohla by být subjektem podniku druhého jen osoba fyzická. Kdyby však subjektem podniku prvního byla komandita, mohla by být subjektem podniku druhého osoba fyzická nebo právnická.

3. Podíl na výnosu podniku prvního patří subjektu podniku druhého; patří též tomuto druhému podniku? To je otázka předmětu všeobecné daně výdělkové. Kdyby bylo předmětem této daně veškeré hospodářství subjektu této daně podrobených (tedy pohyb celého jmění), byl by nutně podíl na výnosu cizího podniku součástíkou tohoto hospodářství; činí-li se rozdíl mezi podnikem a ostatním hospodářstvím subjektu, pak podíl na výnosu cizího podniku nemusí ještě být také součástíkou jmění a výnosu podniku dani podrobeného, protože může být součástíkou onoho ostatního hospodářství, které všeobecné dani výdělkové nepodléhá. Nezdaňuje-li všeobecná daň výdělková celé hospodářství subjektu, nýbrž jen určitý užší soubor aktů a majetků z něho a nenáleží-li podíl na výnosu cizího podniku do tohoto užšího souboru, pak není dotýčný výnosový podíl vůbec předmětem daňové konkurence. V tomto

případě třeba arci určit, kdy takový podíl patří do užšího souboru dani podrobeného a kdy pouze do souboru širšího, nikoliv však do užšího (podniku).

4. Patří-li podíl na výnosu cizího podniku do jmění a výnosu podniku druhého, vzniká problém daňové konkurence. Vzniká pak otázka, zda určitá součástka podnikového výnosu, která byla zdaněna již touže všeobecnou výdělkovou daní, má být zdaněna ještě jednou; byla-li by bývala zdaněna na př. daní pozemkovou, domovní a pod., má zákon výslovné řešení. Pro konkurenci dvojího zdanění touže všeobecnou výdělkovou daní nemá zákon řešení výslovného. Třeba je tedy vyvoditi z obecných zásad.

II. Hospodářské soubory, podrobené všeobecné dani výdělkové.

A. U osob fysických podle norem o přímých daních.

Na první pohled se zdá býti otázka těchto souborů velmi jasná, ba samozřejmá. Praví přece § 46 odst. 3. že předmětem daně jest každý podnik, jenž jest samostatným hospodářským celkem, arci podle odst. 1. podnik náležející osobám nebo sdružením osob, které v tuzemsku provozují vlastním jménem výdělečný podnik, nebo vykonávají zaměstnání směřující k dosažení zisku. Tato zaměstnání se dále identifikují s podnikem. Ovšem vyloučeny jsou podle § 47 odst. 1. podniky osob právnických, podrobených zvláštní výdělkové dani.

Je tedy předmět všeobecné výdělkové daně vymezen jednak osobně, jednak věcně. Věcně tím, že jsou to podniky, osobně tím, že jen podniky fysických a některých právnických osob této dani podléhají. Věcné vymezení se doplňuje také tím, že podle § 55 základem daně je ryzí výtěžek, dosažený v „podniku“.

Pochybnou začíná býti věc, není-li podnik (či zaměstnání směřující k dosažení zisku) jediným hospodářským působením osoby dani podrobené. Tato otázka je praktická především u osob fysických, jichž hospodářská činnost nespočívá jen v opatřování peněz, vydělávání peněz v podniku, nýbrž i v upotřebení vydělaných peněz v domácnosti. Rozpadá se tedy hospodářská působnost osob fysických ve dvě hospodářství, a to

v hospodářství výdělečné (podniky) a hospodářství spotřební (domácnost). Každé z těchto hospodářství se jeví jako samostatný soubor sounáležitých aktů, případně i majetkových předmětů. Pravíme „případně“, protože se dá jedno i druhé mysliti i bez zvláštního majetkového substrátu. Staví-li § 46 proti sobě podnik a zaměstnání, směřující k dosažení zisku, což obojí kryje činnost výdělečnou v hořejším smyslu, tož patrně proto, že podnik jest trvalým věcným zařízením, které předpokládá majetkový substrát, kdežto zaměstnání k dosažení zisku toho nevyžaduje (na př. zaměstnání švadleny, která chodí po domech). Sounáležitost aktů k souboru spotřebnímu či výdělečnému nejlépe vysvitne z toho, se kterými akty se srovnává určité použití peněz, při němž jednou uvažujeme o užitku subjektivním (při úvaze o nákupu různých statků a služeb ke spotřebě) a podruhé o výdělku peněz (při kterém použití peněz — nákupu statků a služeb — a práce se dá nejvíce vydělati). Pokud má obojí soubor věcný majetkový substrát, jsou zde také dva majetkové soubory. Rozlišiti tyto dva soubory usjednocené účelem, jemuž slouží, není snadné, leda že by vlastník používal téhož statku k účelu výdělečnému i spotřebnímu (na př. hostinský má přibory pro domácnost i hospodu).

Sporným i důležitým jest však rozhodnouti, kam patří majetek, který není podnikem a přece neslouží účelu spotřebnímu, nýbrž k nabývání výnosu; podniku nepatří tento majetek, protože nevyžaduje žádné podnikatelské činnosti a žádného zaměstnání, protože stříhání kuponů, vybírání úroků a nájemného či pachtovného nelze za takovou činnost považovati. Takovým majetkem mohou býti na př. vklady, cenné papíry (obligace, akcie) pozemky, domy, patenty, podíly na cizích podnicích atd., ba takovým majetkem může býti i jeden z více podniků, které náležejí subjektu, a to podnik propachtovaný. Je možno, že výdělečná činnost subjektu se rozpadá i ve více podniků, o tom budeme ještě jednati. Uvádíme-li domy a pozemky jako případ majetku toho druhu, nemyslím tu na pozemky a domy, které patří k podnikovému souboru, jemuž slouží, nýbrž na pozemky a domy propachtované či pronajaté. Avšak tento případ pozemků a domů můžeme pustiti se zřetele, protože jsou osvobozeny od výdělkové daně, i když náležejí k podnikovému souboru (§ 55 odst. 3), tím spíše,

když k němu nenáleží; podrobeny jsou arci výnosové dani pozemkové, pokud se týče domovní. Vždyť se tážeme po tom, ke kterému souboru náleží dotyčné výnosové statky a zda zvláště k souboru podnikovému, abychom zjistili, zda zásadně rozmnožují výnos podniků, podléhajících všeobecné dani výdělkové; jsou-li však od té daně každým způsobem osvobozeny, jak tomu je u pozemků a domů, odpadá podnět k řešení příslušnosti jejich k tomu kterému souboru.

Toto rozlišení uznává také N. s. s. (Budw. fin. 1396) 1902 „... dass das Personalsteuergesetz als Besteuerungsgrundlage keineswegs das als Nettoergebnis der gesamten subjektiven Wirtschaftsführung resultierende mit Berücksichtigung der sonstigen Vermögenseinnahmen und Verluste ermittelte subjektive Einkommen des Unternehmers, sondern nur den objektiven Ertrag, nämlich das Geschäftsergebnis der Unternehmung, als einer von der sonstigen Gebarung des Unternehmers losgelösten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers gemeint haben kann.“

Že tyto výnosové statky nenáleží k souboru spotřebnímu, je na bíledni; otázka je, netvoří-li součástku souboru podnikového vzhledem ke svému charakteru výnosovému. Ovšem výnos těchto objektů není o sobě výnosem podnikovým a objekty tyto o sobě nejsou podnikem. Z povahy těchto objektů a jejich výnosu nelze tedy souditi na jejich příslušnost k podnikovému souboru, který podléhá dani, neboť kdyby tomu tak bylo, tak bychom museli zdaniti tyto prameny u jejich subjektu všeobecnou daní výdělkovou také tenkrát, kdyby byly pramenem jediným a kdyby subjekt neměl žádného podniku zdanitelného vedle nich, ježto by výnos z dotyčných pramenů zakládal o sobě zdanitelnost touto daní. Leč tomu tak není. Zákon mluví výslovně o podniku, který představuje vždy nejen určitý majetek, nýbrž i soubor aktů jako jeho provoz, a výslovně podrobuje ryzí výtěžek podniku, plynoucí z jeho provozu, nikoliv tedy příjem z kapitálu, který je vyjádřen nárokem vůči osobám jiným a pod.

Neměl-li by subjekt vedle tohoto kapitálu žádného podniku zdanitelného všeobecnou daní výdělkovou, pak by výnos tohoto kapitálu o sobě nepodléhal žádným způsobem této dani; podléhal-li by jiné dani výnosové, na př. rentové, je quaestio facti. Kdyby tedy byla na př. fysická osoba, nemající vlastního podniku

zúčastněna na komanditní společnosti, která provozuje nějaký podnik a má z něho výnos, tu by vedle zdanění tohoto podniku a jeho výnosu v celku a před rozdělením na společníky nebyl už podíl na tomto výnosu u osoby A jako komanditním společníku dále a znovu všeobecnou výdělkovou daní zdaňován, protože účast na komanditní společnosti a jejím podniku není se stanoviska účastníka této společnosti podnikem ve smyslu všeobecné daně výdělkové, nýbrž kapitálem, uložením jmění. Aby výnos takového kapitálu mohl být u majitele zdaněn všeobecnou daní výdělkovou, musil by teď především majitel mít bez zřetele k tomuto kapitálu podnik všeobecné dani výdělkové podléhající a musil by tento kapitál i se svým výnosem tvořiti součástku tohoto podniku; pak by arci teprve mohla vzniknouti úvaha o námitce dvojího zdanění touže, nebo aspoň výnosovou daní vůbec. Není-li takový kapitál již pro svou povahu součástkou podniku vedle něho existujícího a majiteli kapitálu náležejícího, pak by jeho příslušnost k podniku jako jeho součástka musela být zvláště založena.

Kapitál takový by musil být s podnikem všeobecné dani výdělkové podrobeným spiat takovým způsobem, aby s ním tvořil samostatný hospodářský celek ve smyslu § 46 odst. 3. Běží o to, co jednotlivé součástky k tomuto hospodářskému celku pojí a co je od jiných souborů odlišuje. Tímto pojítkem nemůže být subjekt a majitel tohoto hospodářského celku, protože by jinak nemohl též subjekt mít více samostatných podniků isolovaně zdanitelných (což jest důležité, jeli jeden pasivní a druhý aktivní, a dále proto, že je daň degresivní podle výnosu podniku), a protože by pak bylo nutno veškeré jmění subjektu (i jmění spotřební) čítati k podobnému celku dani výdělkové (všeobecné) podrobenému. Musí zde tedy být pojítko věcné, neosobní. Zákon velmi správně označuje podnik za celek hospodářský na rozdíl od celku a jednotky technické, jíž je závod. Závodem jest rozuměti jednotnou organizaci věcných a osobních prostředků výrobních při stejnosti a příbuznosti technické (pracovního procesu) a jednotnosti místní.*) Z jednoho nebo více závodů se stává podnik

*) Srovnej W. Schiff: „Summarische Ergebnisse der gewerblichen Betriebszählung von 3. Juni 1902 in Oesterreich“ ve „Statistische Monatschrift“ Nová řada VIII str. 385.

jednotnou organizací hospodářskou, danou společným a jednotným účelem výdělečným a proto i jednotným výnosem. Všechny majetkové součástky podniku slouží celku. Podnik není agregátem jednotlivých výnosových objektů, které nesou výnos každý zvláště, nýbrž organizací majetkových objektů, které přispívají k vytvoření společného výnosu. Protivu podniku a závodu zdůrazňuje i prováděcí nařízení 175/1927 k §u 46 odst. 1. a 3. „Všechny provozovny náležející k témuž podniku jako hospodářskému celku, ať leží kdekoli, budou zdaňovány společnou daňovou sazbou“ (provozovny jsou jednotlivé závody, náležející témuž podniku). „Tak bude lze mluvit o jednom podniku, i když týž podnikatel provozuje více druhů výdělečné činnosti (zaměstnání), souvisí-li mezi sebou hospodářsky a tvoří-li tak hospodářskou jednotku, bez rozdílu, jsou-li různé druhy výdělečné činnosti provozovány v jednom závodě, nebo ve více závodech (provozovnách), v jediném místě, nebo na různých místech.“

Technická souvislost nemůže tedy ani založiti ani rozložiti hospodářské souvislosti. Ostatní majetkové podstaty, které máme zde na mysli, nemohou podniku subjektu, jemuž tyto podstaty patří, ani technicky sloužiti. Buď jsou to totiž kapitály peněžní nebo podíly na cizích podnicích, anebo jsou to sice statky konkrétní, které jsou předmětem pronájmu, ale pak jsou technicky používány u jiného subjektu a tudíž mimo vlastníkův podnik. Nutná a možná je tedy souvislost jen hospodářská; kapitál dotyčný slouží (nejen vlastníku, nýbrž právě jeho) podniku hospodářsky. Kapitál dotyčný (nárok vůči osobám třetím, podíl na cizím podniku) jest nástrojem a kapitálem podniku vlastního, jemuž slouží, nikoliv přímo technicky, nýbrž jako krytí a ručení zároveň, jako kauce a pod., tedy hospodářsky. Tím se stává součástíkou majetkového souboru, který spolu s ostatními součástkami téhož souboru slouží k vytvoření jednotného výnosu podnikového. Slouží tedy tyto majetkové podstaty dvakrát, jednou tak, že přináší svému vlastníku výnos z cizí sféry (ze sféry jiného subjektu), jednak tím, že zvyšují úvěrovou základnu podniku vlastního a tím zvyšují jeho výnos.

Jaký má tedy smysl, praví-li se, že takový kapitál „patří podniku, podléhajícímu všeobecné dani výdělkové, anebo, že podnik kapitál takový má“. Jak tomu je na př. v §u 55 odst. 4.

kde se praví: „k podnikům, které měly ve svém vlastnictví alespoň 15% akcií, kuksů ... Copak může mít podnik něco ve svém vlastnictví? Copak je podnik subjektem práv a zvláště práva vlastnického? Podnik nemůže mít vlastnictví a nemůže být subjektem práv; subjektem vlastnictví předmětů a kapitálu v podniku je fysická nebo právnická osoba, jíž podnik náleží, ale podnik není od této osoby rozdílným právním subjektem. Jaký to tedy může mít smysl, mluví-li zákon o tom, že má podnik ve „vlastnictví“ akcie (jak je tomu v § 55 odst. 4.)? Znamená to snad totéž, jako by řeklo „má-li subjekt ve svém vlastnictví akcie“. To asi sotva, protože by to pak znamenalo, že vždy tenkrát, když má někdo individuální podnik a vedle toho — třeba z pozdějšího dědictví — akcie, že akcie ty tvoří hospodářskou součástku tohoto podniku bez dalšího a že se jejich výnos a dividendy připočítají k výnosu podniku, pokud nečiní tato držba více nežli 15%. Kdyby tomu tak bylo, pak bychom museli říci, že také dividendy o sobě podléhá všeobecné výdělkové dani u příjemce, i když sám podniku nemá, protože by se zdaňovala bez ohledu na věcnou souvislost s podnikem. Díky §u 55 odst. 4. musíme rozumně vyložit jen tak, že se míní případ, kdy vlastník podniku má také akcie podniku cizího, které tvoří hospodářskou součástku jeho podniku. „Vlastnictví“ podniku může mínit pouze tuto hospodářskou souvislost. Jak se však dostane ta která podstata majetková do podnikového majetkového souboru a tedy do hospodářské souvislosti s podnikem? Patrně dispozicí vlastníkovou; vlastník disponuje celým svým majetkem a tudíž i jeho upotřebením k účelům spotřebním či výdělečným, jeho upotřebením v podniku, či jako kapitálu mimo podnik. Každý kus podnikového majetku může být zase podniku odejmut a upotřeben (pronájem) jako uložení jmění a nepodnikový kapitál. Ba i celý podnik může přestat být podnikem pro majitele a může se pro něho stát kapitálem a uložení jmění, když ho propachtuje. Ačkoliv běží věcně o podnik, neběží již u vlastníka o podnik, nýbrž o kapitál a proto vlastníkův příjem z něho (nájemné) nezdaňuje zákon všeobecnou daní výdělkovou, nýbrž daní rentovou (arg. 172 odst. 1. bod 4.) jako výnos kapitálový, protože vlastníkovu výnos z vlastního podnikového provozu, nýbrž od osoby třetí jako nájemné. Výnos z uložení

jmění není výnosem podniku ve smyslu všeobecné daně výdělkové a prováděcí nařízení v odst. 7. k Šu 46 odst. 1. a 2. zákona staví jedno i druhé proti sobě. Může-li vlastník pronajmouti podnik celý a tím ho učiniti uložením jmění, kapitálem, který není předmětem všeobecné daně výdělkové, může tak učiniti též částečně ohledně jednotlivých majetkových částek podniku sloužících, které může nad to učiniti také jměním spotřebním, čehož o podniku jako celku nelze říci, protože by pak přestal býti podnikem vůbec, ne snad jen pro majitele, jak tomu je při propachtování celého podniku. Stejně může nastati i opačný přesun tak, že subjekt dá celé nebo část svého mimopodnikového jmění do podniku, že za ně nakoupí zboží, zaplatí jim ztráty a věřitele atd.

Může tedy míti subjekt daně výdělkové majetek mimo svůj podnik, soubor statků spotřebních, statků, které nesou výnos zvenčí za přenechané užívání, podniku neslouží ani technicky ani hospodářsky a nepřispívají k vytvoření jeho výnosu, „nepatří mu“; jejich výnos proto nerozmnožuje výnosu podniku a nesdílí jeho osud (na př. při zdanění). Avšak i takové výnosové statky mohou podle dispozice vlastníka podniku hospodářsky sloužiti, tvořiti s ním proto hospodářský celek, rozmnožovati takto jeho výnos přímo i nepřímo, takže výnos jejich sdílí osud výnosu podniku. Avšak tím, že vlastníkově takovéto výnosové jmění náleží, není ještě řečeno, že tvoří součástku jeho podniku a že jeho výnos rozmnožuje výnos tohoto podniku pro všeobecnou daň výdělkovou. K tomu je třeba řečené hospodářské souvislosti. Je-li zde, jest otázka skutková.

Jiná otázka jest, jak prokázati existenci či neexistenci této souvislosti. Zákon neobsahuje praesumpce ani pro takovou souvislost, ani proti ní, aby se podle toho zařídilo důkazní břemeno, jak tomu je na př. v bodu 12. § 174 zákona o přímých daních při dani rentové, a tak nezbude nežli ex officio tyto souvislosti zjistiti podle skutečného stavu. Pro toto zjištění budou pomůckou knihy obchodní, pokud z nich lze tuto souvislost zjistiti, o čemž později.

B. Podnikové jmění a obchodní knihy.

Podle §u 10 odst. 2 zákona o přímých daních 76/1927 se vypočte obchodní zisk u poplatníků, kteří vedou řádné obchodní knihy „za šetření §§ 7, 15 až 17 podle zásad stanovených obchodním zákonem pro řádné vedení knih a i jinak se zvyklostmi řádného obchodníka se srovnávajících“. Běží o to, zda zásady shora dovozené mění se snad tím, že se pro poplatníky vedoucí řádné obchodní knihy dovolává daňový zákon vedle vlastních norem o zjištění výnosu podnikového také norem o obchodních knihách, a zda proto pro subjekty tyto platí materielně odlišná pravidla o tom, kdy výnosové jmění patřící poplatníku tvoří hospodářskou součástku jeho podniku a kdy výnos tohoto jmění rozmnožuje výnos podniku.

Podle článku 29. obchodního zákona z roku 1863 má každý kupec při počátku své živnosti zevrubně seznámenati své pozemky, své pohledávky a dluhy, výši peněz v hotovosti a jiné součástky svého jmění, při tom udati hodnotu každého kusu svého jmění a učiniti závěrku, naznačující poměr jmění a dluhů; i příště každého roku má zhotoviti takový inventář a takovou bilanci svého jmění (obtížná inventura stačí jednou za dva roky). Podle článku 31. jest při tom veškeré kusy majetkové a pohledávky zanést v hodnotě, kterou mají v době zřízení bilance a inventáře. Dá se takto zjistiti ročně přírůstek majetku, pokud se týče hodnota přírůstku majetku. Podle článku 28. jest každý kupec povinen vésti knihy, z nichž úplně jsou patrný jeho obchody a stav jeho jmění. Jaké zásady plynou z toho pro vypočtení obchodního zisku? Kdybychom se měli držeti doslovu těchto norem o obchodních knihách, musili bychom z nich dovoditi pro vypočtení obchodního zisku tyto zásady:

1. Ziskem je přírůstek majetku bez ohledu na to, jakým způsobem tento přírůstek majetku vzniknul, tedy i když vzniknul stoupnutím cen a mimopodnikovou činností, po případě bez činnosti a přičinění, a i když je fiktivní proto, že ocenění dopadlo výše jen z té příčiny, že za inflace klesla hodnota peněz. Stal by se takto základem daně bilanční přebytek a to i fiktivní.

2. Ziskem jest přírůstek hodnoty všech statků, tedy i statků mimopodnikových; nejen tedy skutečný výnos podniku, nýbrž i výnos mimopodnikového jmění a hodnotný přírůstek jmění podnikového a jmění dokonce spotřebního. To vše by splývalo jako jediné hospodářství.

Že zákon má na mysli při bilanci a inventáři jmění všechno, tedy nejen jmění „obchodní“ na rozdíl od jmění „soukromého“, dosvědčuje i K. Herrmann-Otavský v I. sv. komentovaného „Všeobecného zákona obchodního“ 1929 ke článku 31. bod L.; podotýká však ihned, že praxe je v tom směru „uvolněna“. Praxe je uvolněna také v tom, že se v bilanci a inventáři neuvádí hodnota běžná u všech součástí jmění, zejména u těch, které nejsou předmětem obchodu. Kdyby akciová společnost za inflace, která znehodnotila peněžní jednotku na jednu desetinu, udala plnou hodnotu svého základního jmění (budov, pozemků, zařízení), mělo by to v zápětí, že by se tento fiktivní přírůstek stal „výnosem“ a případně — kdyby se výnos rozdělil mezi stát a akcionáře — rozdělilo by se vlastně $\frac{9}{10}$ základního jmění. Bilance majetková není proto pravým obrazem majetku a úvěruhodnosti společnosti, nýbrž jest kontrolní a rozdělovací pomůckou pro účet zisku a ztráty. Praxe ztělesněná v obchodních zvyklostech modifikuje tedy zásady obchodního zákona o obchodních knihách v obou uvedených směrech a to jak co do předmětů do inventáře a bilance pojímaných, tak co do ohodnocení různých jejich druhů. Nuže § 10 odst. 2. zákona o přímých daních se při vypočtení obchodního zisku poplatníků, vedoucích řádné obchodní knihy, zrovna tak dovolává zásad stanovených obchodním zákonem pro řádné vedení knih jako zásad, se zvyklostmi řádného obchodníka se srovnávajících, kterými — jak jsme viděli — se řečené zásady obchodního zákona o vedení obchodních knih modifikují. Z doslovu obchodního zákona o vedení obchodních knih se tedy nedá nic souditi na příslušnost výnosového kapitálu a podílu na cizích společnostech ke jmění obchodnímu (podnikovému); praxe pak připouští „soukromé“ takové jmění, které do souboru „obchodního“ jmění nenáleží.

Zásady tyto nemění zejména ničeho na rozlišování soukromého jmění spotřebního i výnosového (kapitál zápůjčkový, podíl na cizím podniku) od jmění obchodního a podni-

kového, jak bylo sub A dovozeno, nejen důsledkem právě zmíněných obchodních zvyklostí, nýbrž také proto, že se zákon o přímých daních (§ 10 odst. 2.) dovolává zásad obchodního zákona o vedení obchodních knih a obchodních zvyklostí pouze subsidiárně, totiž za šetření §§ 7, 15 až 17 zákona o přímých daních a § 55 téhož zákona se dovolává těchto §§ 7, 15 a 17, „případně“ (patrně pro poplatníky vedoucí obchodní knihy) §u 10 odst. 2. tak, že — když bylo vyloženo, co je základem daně — se praví: „Ostatně platí tu“. Platí tedy pro všeobecnou výdělkovou daň především § 55, subsidiárně §§ 7, 15 až 17 a případně § 10 odst. 2.

Podle toho:

1. Jest základem pro vyměření všeobecné výdělkové daně, také pro obchodníky vedoucí řádné obchodní knihy, ryzí výtěžek, který se vypočte tak, „že se od příjmů v podniku dosažených odečtou veškeré výdaje učiněné v mezích provozování na dosažení těchto příjmů.“ (§ 55 odst. 1.)

2. Je tedy základem daně čistý výnos podniku, nikoli přírůstek majetku subjektu, jemuž podnik náleží. Že není přírůstek majetku důchodem z výdělečných podniků, zdůrazňuje zejména § 7 odst. 2. Taktéž i §§ 15 a 17 směřují k zachycení skutečného výnosu podniku a k rozlišení jeho komponent od přírůstku majetku, který není výnosem. A tak modifikují i §§ 7, 15 a 17 zásady obchodního zákona o vedení obchodních knih, jichž se dovolává „za šetření ustanovení §§ 7, 15 až 17.“

3. Předmětem daně není tedy ani u poplatníků, vedoucích řádné obchodní knihy, cele jejich hospodářství a celý majetkový soubor jim náležející, nýbrž jednotlivý jejich podnik, jichž může poplatník mít i více (což podle doslovu článku 29. obchodního zákona není možno).

4. Třeba tudíž i u poplatníků, vedoucích řádné obchodní knihy, lišiti mezi majetkem podnikovým a majetkem ostatním, který může býti zase buď spotřební, nebo výnosový. Majetek (kapitál), jehož výnos přichází zvenčí (nájem, úrok, podíl na výnosu cizího podniku), nepatří vždy podniku majitelově a nerozmnožuje jeho výnosu, nýbrž jen tenkrát, slouží-li mu hospodářsky.

5. Obchodní knihy budou vhodným důkazním prostředkem o tom, je-li z nich tato hospodářská souvislost patrna. Avšak

fakt, že poplatník zapsal takové výnosové jmění do obchodní knihy, není o sobě ještě důkazem, že toto výnosové jmění jeho podniku hospodářsky slouží a že tudíž jeho výnos tvoří součástku výnosu tohoto podniku a s ním sdílí osud. Námitka, že toto jmění ručí spolu za závazky obchodníkovy, neobstojí proto, že ručí za tyto závazky i jmění v obchodních knihách nezapsané. Právě tento moment ručení byl asi důvodem, že chtěl mítí článek 29 obch. z. v bilanci a inventáři sepsáno jmění všechno. Co k podniku náleží nebo nenáleží, jako k hospodářskému celku, který je podle §u 46 předmětem všeobecné daně výdělkové, o tom nemůže rozhodovati formální okolnost zápisu do knih. Prováděcí nařízení k §u 46 odst. 3. nepovažuje způsob vedení knih za rozhodnou okolnost pro otázku, kdy lze podnik považovati za hospodářský celek také v jiném směru. Praví se tam: „Oddělení účtování samo o sobě nemluví ani pro, ani proti existenci samostatného hospodářského celku“, ale arci z obchodních knih, z bilance, ze zápisu o obchodech a z obchodních listů (čl. 28 obch. zák.) bude možno nalézti opěrné body pro sounáležitost majetkových předmětů k hospodářskému celku, který je předmětem daně.

Pravíme-li, že při takové sounáležitosti sdílí výnos kapitálu (uložení jmění) osud výnosu podniku, rozumíme tím, že výnos kapitálu rozmnožuje výnos a ztráta jeho rozmnožuje ztrátu podnikovou.

6. Můžeme tedy říci, že pro obchodníky, vedoucí řádné obchodní knihy, se zjistí zdanitelný výnos podniku materiálně podle zásad zákona o přímých daních, ale formálně na základě zápisu do obchodních knih.

C. Mimopodnikové jmění obchodních společností.

Měli jsme doposud na mysli jako subjekt, jemuž náleží podnik podrobený všeobecné dani výdělkové, pokud se týče, jemuž náleží mimopodnikové jmění, osobu fyzickou. Avšak subjektem podniků, které této dani podléhají, mohou býti také osoby právnické, sdružení osob, pokud nejsou podrobeny zvláštní dani výdělkové. Jde nyní o to zjistiti také u těchto osob, zda jest předmětem daně zase jen jejich podnik a mají-li jich více, tedy každý jednotlivý podnik, či zda je předmětem daně hospodaření celým jměním společnosti, protože

je tato distinkce důležitá pro zodpovězení otázky, můžeme-li mít taková společnost uložení jmění, které „nepatří“ jejímu podniku, podrobenému všeobecné dani výdělkové.

Viděli jsme u fyzických osob, že to je možné a že fyzické osoby mají i nepodnikové jmění (s podnikem nesouvislé), které je buď spotřební, nebo výnosové, ale není součástí jejich podniku. Existence spotřebního jmění souvisí arci nerozlučně s podstatou fyzické osoby, protože jen ona má spotřební hospodářství s příslušným souborem majetkovým, kdežto společnost obchodní, která je pojmově zařízena na výdělek, nemůže mít ani jednoho ani druhého (totiž ani spotřebního hospodářství, ani příslušného souboru majetkového). U obchodní společnosti jde vždy jen o výnos a výdělek, avšak jde o to, zda mohou v rámci takové společnosti a jejího jmění existovati dva samostatné a nezávislé soubory majetkové, z nichž jeden tvoří podnik, podrobený všeobecné dani výdělkové, a druhý výnosové jmění, kapitál, uložení jmění (kapitál zapůjčený, pronajatý, podíl na cizím podniku,), jež není podnikem a výdělkové dani nepodléhá, či zda jmění společnosti tvoří formálně nerozlučně jednotnou podstatu majetkovou, která jako celek podléhá všeobecné výdělkové dani, tedy, že výnos z dotyčného uložení jmění rozmnožuje výnos podniku a základ jeho daně.

Jestliže nařizuje článek 29. obch. zák. i fyzické osobě, která má vedle podnikového a výnosového jmění také spotřební hospodářství a statky spotřební, aby vedla knihy o veškerém svém majetku, pak to platí tím spíše o obchodních společnostech, které spotřebního jmění mít nemohou. Znamená to však, že pohyb veškerého jmění takové společnosti jest jednotným hospodářstvím ve smyslu všeobecné daně výdělkové (§ 46)? Kdo by to tvrdil, ten by společnost a podnik identifikoval; majetkový přírůstek společnosti by mu byl výnosem podniku. Musíme v každém případě obchodní společnost rozznávat jako subjekt majetku a podniku a pak podnik a jeho věcný substrát jako objekt zdanění, jako hospodářský objektivní celek. Společnost nelze identifikovati s podnikem, který společnosti náleží. Avšak další důsledky, které z toho plynou, nelze už dedukovati z této distinkce teoretické, nýbrž dlužno je čerpati z pozitivního práva.

Obchodní právo nemá v normách o vedení obchodních knih, jimž podléhají veškeré obchodní společnosti, žádného rozdílu mezi společnostmi, které podléhají všeobecné, a společnostmi, které podléhají zvláštní dani výdělkové; se stanoviska obchodního zákona je tedy pohyb veškerého jmění společnosti jejím hospodářstvím, jejím podnikem a přírůstek tohoto jmění jest výnosem podniku. To je také stanovisko zákona o přímých daních, pokud jde o společnosti podléhající zvláštní dani výdělkové. Základem daně je bilanční přebytek společnosti, přírůstek majetku (§ 76). Přírůstek majetku jest zde, i když podnik stál, anebo nebyl v provozu společnosti; proto i nájemné z pronajatého podniku tvoří takový bilanční přebytek, i když by pronajatý podnik byl jediným majetkem společnosti, jejíž působnost by se taktě omezovala na vybírání nájemného. Se stanoviska berního je tedy celé jmění společnosti jednotným majetkovým substrátem, jednotným hospodářstvím, které se nemůže rozložit ve více podniků; provozuje-li společnost několik dani podrobených podniků (ve smyslu hospodářském), je základnou daně podle §u 77 odst. 3. úhrn jejich ryzích výtěžků po odečtení ztrát, které snad vznikly v některém z těchto podniků. Obdoba platí také při zjišťování výnosnosti pro rentabilitní přírůstek (§ 83 odst. 8.); zjišťuje se rentabilita společnosti a jejího hospodářství jako celku. Otázka tohoto souboru jako jednotky pro zdanění není důležitá jen pro otázku výnosů, nýbrž i pro otázku ztráty výnos zmenšující, pokud se vyžaduje souvislost této ztráty s provozem (79 f); neboť k tomu je třeba vědět, stala-li se ztráta ve zdaňovaném souboru či mimo něj (kterýžto rozdíl je praktický pouze u všeobecné daně výdělkové), a dále, stala-li se v rámci činnosti hovící účelu, jemuž soubor slouží. Tímto souborem je veškerý majetek společnosti, podléhající zvláštní dani výdělkové, a provozem jest činnost směřující k přírůstku hodnoty tohoto souboru*), proto se zde nemluví (jako při všeobecné dani výdělkové) o ztrátách „v provozování podniku“ (§ 15 b), nýbrž o ztrátách „při provozování obchodu“ (§ 79 f).

Leč toto stanovisko nesdílí zákon o přímých daních, pokud jde o společnosti podléhající všeobecné dani výděl-

*) Srovnej můj článek: Anticipace provozních výdajů při konstrukci ideálních statků. Národohospodářský obzor 1933 str. 170.

kové. Podle §u 46 je předmětem daně každý podnik, jenž jest samostatným hospodářským celkem, v každém případě, tedy i tenkrát, když subjektem daně je i sdružení osob. Pokud běží o předmět (§ 46) a základ daně (§ 55), neobsahuje zákon v normách o všeobecné dani výdělkové nic zvláštního pro sdružení osob. V §u 55 se praví pouze, že podíly tichých společníků nelze srážeti, tedy že jsou ve společenském, nikoliv věřitelském poměru ke společnosti a že při podnicích společenských zahrnuje poplatný ryzí výtěžek podíly na výtěžku všech společníků; konstruuje se tedy společnost jako subjekt daně i v tom případě, kde je sporno, je-li společnost právnickou osobou (veřejná společnost). Leč to se netýká ani základu, ani předmětu daně.

Musíme tedy za to míti, že normy platící pro základ a předmět daně osob fysických platí i pro základ a předmět daně osob právnických, všeobecné dani výdělkové podrobených. Jsou to normy zákona o přímých daních, protože se tento zákon norem obchodního zákona v obchodních knihách a obchodních zvyklostech dovolává jen subsidiárně, takže nemohou změnit norem zákona o přímých daních, jež jsou primerní a rozhodné. Předmětem daně není soubor všech aktů a majetkových předmětů společnosti, nýbrž podnik jako hospodářský celek a jednotka. Z toho vyplývá řada důsledků, které vyjadřují zároveň rozdíl mezi zvláštní a všeobecnou daní důchodovou.

a) Úhrnný soubor aktů a majetkových předmětů společnosti se může rozpadati i ve více podniků;

b) Všechny podniky náležející téže společnosti nepodléhají nutně všeobecné dani výdělkové; podnik pronajatý jí nepodléhá (arg. § 172 odst. 1. bod 4.), není podnikem ve smyslu daně výdělkové, nýbrž uloženým jměním, kapitálem, kdežto podnik nalézající se ve vlastním provozu společnosti jí podléhá. Rozpadá se tu úhrnný soubor aktů a majetkových předmětů společnosti ve dva různé soubory, z nichž jeden podléhá a druhý nepodléhá všeobecné výdělkové dani. Tento poznatek jest zásadní důležitosti; předmětem daně není společnost, nýbrž podnik jako samostatný hospodářský celek, který společnosti náleží, případně vedle jiného souboru majetkového, který není podnikem ve smyslu

daně. Může být podnikem ve smyslu hospodářském, ale protože není v provozu společnosti, nýbrž v pronájmu, není podnikem ve smyslu všeobecné daně výdělkové; mimo-podnikový substrát majetkový (mimopodnikový znamená mimo podnik všeobecné dani výdělkové podléhající) nemusí však být ani podnikem v hospodářském smyslu, nýbrž může být výnosovým majetkem, který není podnikem ani v hospodářském smyslu, jakým jest kapitál zapůjčený, pronajatý a podíl na cizím podniku. Podíl na cizím podniku není u podílníka podnikem ve smyslu daně, protože se podnik zdaňuje u subjektu, jemuž podnik náleží, a při společenském podniku je subjektem vždy sdružení (arg § 55 odst. 1.).

c) Nemusí tedy celý substrát obchodní společnosti být předmětem výdělkové daně; není jím onen z více podniků společnosti, který je pronajat; není jím podíl na cizím podniku a kapitál, jehož výnos přichází zvenčí, protože není podnikem. Může tedy mít obchodní společnost vedle majetkového substrátu, který je podnikem ve smyslu všeob. výdělkové daně, jiný substrát, který není v tomto smyslu podnikem a všeobecné výdělkové dani nepodléhá. Kdyby v takovém případě společnost svůj podnik zcizila, tak by jí zbyl majetkový soubor, který vůbec není podnikem, a společnost taková by výdělkové dani vůbec nepodléhala. Kdyby zbyl společnosti jen hotový peníz (ztržený za podnik) a podíl na cizím podniku, nepodléhala by společnost výdělkové dani, protože tyto majetkové soubory podnikem nejsou. Společnost by měla inventář, bilanci i knihy, ale neměla by podniku a nepodléhala by všeobecné výdělkové dani. Společnost by zůstala subjektem práv a povinností, mohla by jako takový subjekt dále trvati, i kdyby žádných obchodů dále neuzavírala; byla by instrumentem pro nabývání kapitálového výnosu a jeho rozdělování mezi společníky. Existenci takového mimopodnikového souboru majetkového přímo předpokládá § 174 bod 12. o dani rentové. Ba vychází z důmněnky, že je-li zde takové jmění, že k podniku nepatří, protože uvaluje důkazní břemeno na poplatníka o tom, že výnos takového jmění byl v podniku zdaněn; nepřepokládá toho tedy.

d) Kdy se rozpadá úhrnný majetkový soubor společnosti na soubory dva a podle čeho náleží ta která majetková podstata k tomu či onomu souboru, je právě tak quaestio

facti jako otázka, nečiní-li majetkový soubor, který o sobě není podnikem, součástíku souboru podnikového, „patří-li“ podniku. Že o tom nerozhoduje jednotnost nebo nejednotnost účetnictví, praví výslovně (pro rozklad majetku společnosti na více podniků) prováděcí nařízení k Šu 46 odst. 3. Platí zde tytéž zásady, jaké jsme dovedli pro hospodářskou souvislost majetku s podnikem u osob fyzických. Avšak z toho, že takový majetek společnosti patří a je veden v jejich obchodních knihách, neplyne ještě, že je už proto součástíku podniku této společnosti náležejícího a všeobecné výdělkové dani podrobeného.

To bylo právě zvláštností všeobecné výdělkové daně u obchodních společností a současně rozdílností oproti společnostem, podrobeným zvláštní dani výdělkové, pokud šlo o předmět daně. Tyto rozdíly se však dotvrzují ještě také normami o základu daně. Základem daně není přírůstek jmění společnosti, nýbrž skutečný výnos podniku jako hospodářského celku, který vzchází z činnosti podniku (arg. § 55 odst. 1.: ryzí výtěžek se vypočte tím způsobem, že se od příjmů v podniku dosažených odečtou veškeré výdaje učiněné v mezích provozování na dosažení těchto příjmů). Nemůže tedy býti základu daňového bez podnikové činnosti, tedy tam, kde podnik stojí, kde je podnik v pronájmu u osoby třetí, nebo kde je pouze uložení jmění, které není podnikem, protože zde není podnikové činnosti. Předmět i základ daně se takto logicky doplňují.

Jaký význam však potom, má zde dovolávání se norem obchodního zákona o obchodních knihách a obchodních zvyklostech v Šu 10 a nepřímo v Šu 55 zákona o přímých daních? Pro obchodní knihy je jednotkou společnost, její celé jmění a hodnotný jeho pohyb i reálná změna; viděli jsme, že se na věc dívají shodně normy o zvláštní dani výdělkové, ale zcela odchylně normy o všeobecné dani výdělkové; soubor podrobený této dani není vždy shodný s celým majetkovým souborem společnosti této dani podrobené, je užší. Ostatní majetek a jeho výnos nemusí všeobecné dani výdělkové vůbec podléhati. Nerozhodují normy o obchodních knihách, nýbrž normy o přímých daních, protože tyto se dovolávají oněch jen subsidiárně. Obchodní knihy jsou důkazní pomůckou pro zjištění okolností rozhodujících pro posouzení,

který majetkový soubor činí jednotný hospodářský celek podniku. Obchodní zvyklosti pak budou řešiti kasuistiku sporných otázek při zjišťování nikoli přírůstku jmění celé společnosti, nýbrž skutečného výnosu podniku, v rámci zásad, jež obsahuje zákon o přímých daních. Proto fakt, že určitý kapitál a jeho výnos, náležející obchodní společnosti a o sobě dani výdělkové nepodléhající, je zanesen do knih této společnosti (bilance účtu, zisku a ztráty), není důkazem, že patří k podniku, společnosti rovněž náležejícímu a všeobecné dani výdělkové podrobenému.

D. Závěr.

Má-li osoba, jejíž podnik podléhá všeobecné dani výdělkové, vedle takového vlastního podniku podíl na cizím společenském podniku, rovněž podrobeném všeobecné dani výdělkové, tu podíl ten netvoří bez dalšího součástku podniku této osoby proto, že podnik i podíl náleží témuž subjektu, a výnos z dotyčného podílu nerozmnožuje snad z téhož důvodu bez dalšího výnos podniku; podíl na cizím společenském podniku není podnikem, nýbrž uložením jmění, a kdyby subjekt neměl nic, nežli tento podíl, nepodléhal by všeobecné dani výdělkové. Toto a jiné uložení jmění však může býti součástíku podniku, sloužiti mu hospodářsky, je-li pro věcnou souvislost součástíku podnikového hospodářského celku. Pak sdílí s ním i osud výnosově; jeho výnos rozmnožuje výnos podniku a jeho ztráta rozmnožuje ztrátu podniku. Zásady ty se nemění ani u poplatníků vedoucích obchodní knihy. Stejně zásady platí i pro obchodní společnosti, jichž podniky podléhají všeobecné dani výdělkové. Obchodní knihy se vztahují na celé jejich jmění a hodnotný jeho pohyb, ale daň výdělková dále postihuje jen podnikové soubory a výsledek jich činnosti, výnos, takže může míti společnost ve svém úhrnném majetkovém souboru vedle podniku všeobecné dani výdělkové podrobeného ještě majetkovou podstatu (uložení jmění) této dani nepodléhající, a důkaz, že takové jmění je zahrnuto do knih společnosti, která povinně musí zahrnouti jmění veškeré, není důkazem, že podléhá svým výnosem u vlastníka také všeobecné dani výdělkové. (Dokonč.)

Karel Engliš.

JEST MOŽNÉ DVOJÍ ZDANĚNÍ TÉHOŽ SUBSTRÁTU VŠEOBECNOU DANÍ VÝDĚLKOVOU?*)

(Dokončení.)

III. Dvojí zdanění téhož substrátu všeobecnou daní výdělkovou.

A. Kdy může nastati takový případ podle norem o přímých daních.

V prvním oddílu této práce jsme zkoumali, zda a kdy je takový případ možný. Příklad takový nastává tenkrát, když součástí výnosu podniku podrobeného všeobecné dani výdělkové jest výnos z podílu na cizím podniku, touto daní už zdaněný, takže se nyní po zahrnutí do výnosu podniku druhého zdaňuje všeobecnou výdělkovou daní po druhé. Shledali jsme, že nenastává takový případ všude tam, kdy týž subjekt má vedle podniku, podrobeného všeobecné dani výdělkové, také podíl na cizím společenském podniku; kdyby tomu tak bylo, pak by to byl osobní moment (společný subjekt, jemuž podnik i podíl náleží), který by způsoboval, že by podíl na cizím podniku s podnikem vlastním činil jeden soubor, jeden hospodářský celek a výnos z podílu by činil součástku výnosu podniku a sdílel by s ním svůj osud. Protože osobní moment tento nestačí k tomu, aby vytvořil onu hospodářskou jednotu podnikovou, kterou předpokládají normy o všeobecné dani výdělkové (týž subjekt přece může mít i podniky dva), musela by zde býti mezi podílem na cizím společenském podniku,

*) V první části tohoto článku jsem napsal na str. 435, že právnická osoba by nemohla býti členem společnosti veřejné. Dr. E. Glaser mne upozorňuje na opačné rozhodnutí Nejvyšš. soudu č. R. I. 50/31 ze 17. února 1931 Vážný civ. č. 10.540.

Na str. 449 na řádce 15 zdola má státi místo „daní důchodovou“: „daní výdělkovou“.

kterýžto podíl o sobě není u subjektu, jemuž náleží, podnikem, nýbrž uložením jmění, a mezi podnikem témuž subjektu náležejícím a v jeho provozu se nalézajícím, souvislost věcná aby bylo lze říci, že jmění dotyčné je součástíou podniku. Že nepatří podíl z takového jmění podniku bez dalšího, o tom svědčí také to, že má-li subjekt vedle vlastního podniku ještě podíl na cizím společenském podniku a pronajme-li podnik vlastní — tu podléhá nájemné z podniku už nikoli dani výdělkové, nýbrž dani rentové (arg. § 172 odst. 1. bod 4.) a výnos z podílu na cizím podniku nepodléhá výnosové dani žádné; ukázalo se, že podíl nebyl součástíou podniku a nesdílí s ním jeho osud; oba soubory majetkové se rozešly. Jen když je zde řečená věcná souvislost daná tím, že jmění vyjádřené podílem na cizím podniku vlastního podniku také hospodářsky slouží a proto k němu patří a činí s ním onen hospodářský celek, který prohlašuje § 46 za předmět daně výdělkové, tvoří vnášený výnos tohoto jmění součástíou výnosu podniku, k němuž patří. Je-li tento úhrnný výnos podroben všeobecné výdělkové dani, pak ona část jeho, která byla do podniku vnesena zvenčí z podniku cizího, už všeobecnou výdělkovou daní zdaněného, se zdaňuje touže daní po druhé.

Takový případ — byť byl v praxi sebe vzácnější — je pojmově možný a musíme se tudíž zabývatí problémem dvojího zdanění touže výdělkovou všeobecnou daní. Kdyby nebyla možná řečená věcná souvislost, nebylo by ani tohoto problému dvojího zdanění, protože zdánlivé takové případy by se vyřídily tím, že dotyčný podíl na cizím podniku náleží sice témuž subjektu právě tak jako zdaňovaný podnik jeho, ale k podniku jako hospodářskému celku nepatří, a výnos jeho tudíž výnosu podniku nerozmnožuje, takže případ dvojího zdanění téhož substrátu nenastává. Podíl na výnosu cizího společenského podniku by se do výnosu vlastního podniku vůbec nezapočítávala nemusil by se teprve vylučovati z důvodu dvojího zdanění téhož substrátu touže daní.

Zdá se, že je to právě vzácnost řečené skutečné věcné souvislosti, která byla příčinou toho, že zákon, který řeší pozitivně a výslovně různé případy konkurence výnosových daní, tento případ dvojího zdanění téhož substrátu touže všeobecnou výdělkovou daní nerozřešil. Nemyslí, že by podobný případ mohl nastati. Jest nyní otázka, jak máme

tento případ zákonem výslovně a pozitivně nerozřešený právně rozřešiti podle platných norem, a zda je dán případ zákonné analogie, tedy případ normy v zákoně obsažené, ale skryté.

Řekli jsme úvodem, že dvojí zdanění téhož substrátu touže všeobecnou daní výdělkovou je zvláštním případem konkurence výnosových daní. Musíme teď znáti především podstatu a právní povahu zásad, podle nichž je tato konkurence řešena, abychom mohli usouditi, zda a jak se dají tyto zásady aplikovati na náš případ zvláštní.

B. Jak řeší zákon o přímých daních konkurenci výnosových daní.

Zákon o přímých daních z roku 1927 uskutečňuje obecně zásadu „aby bylo zabráněno dvojímu zdanění téhož výtěžku daněmi výnosovými“. Tak praví výslovně prováděcí nařízení k §u 55 odst. 3. Jak jest tato zásada v zákoně uskutečněna? Především dlužno uvážiti, které výnosové daně mohou mezi sebou konkurovati. Vylučují se především daně z tantiem a ze služného, jež jsou osobním příjmem fysických osob zvláštní povahy, která vylučuje, aby mohla daň z těchto příjmů konkurovati s kteroukoliv jinou výnosovou daní. Přes to se praví prováděcím nařízením k §u 172 odst. 1., že předpokladem pro zdanění požitků daní rentovou jest, že nepodléhají nějaké daní výnosové, t. j. pozemkové, domovní nebo výdělkové, jak už praví zákon sám, nebo daní z tantiem a z vyššího služného, jak doplňuje prováděcí nařízení, pravíc: „v posledním směru vyplňuje se tímto zřejmá mezera v zákoně“. Bylo by možno toto doplnění prováděcím nařízením, kdyby zákon sám nebyl zbudován na zásadě o vyloučení dvojího zdanění výnosovými daněmi? Zbývá tedy daň pozemková, domovní, rentová a obě výdělkové. Jak řeší zákon mezi nimi otázky konkurenční?

a) Zamezuje se křížení daňových základů.

Možnou konkurenci mezi různými výnosovými daněmi řeší zákon především tak, že jí čelí vymezením předmětu tak, aby nemohlo nastati křížení. Nemíním ani to, že vymezuje předmět dvou daní tak, že se předměty jejich nemohou křížiti, jak tomu je na příklad mezi daní

pozemkovou a domovní, nýbrž míním onen způsob vymezení předmětu jedné daně, při němž se vylučuje vše, co podléhá dani jiné, jak tomu je při rentové dani, jak vůči dani pozemkové a domovní na straně jedné (§ 172 odst. 1. a odst. 2. bod 4.), tak vůči všeobecné a zvláštní dani výdělkové na straně druhé. Zamezuje se takto, aby se předměty dvou daní křížily.

b) Rozuzlují se křížící se daňové základny.

Druhý způsob řešení konkurence je ten, že se sice předměty dvou různých daní pojmově kříží, avšak že jedna z konkurenčních daní ustupuje, byl-li konkurenční substrát zdaněn už prvou daní, a to ustupuje ohledně tohoto konkurenčního substrátu, přičemž zákon stanoví pořadí, tedy která daň má ustoupiti. Podrobněji obsahuje zákon tato ustanovení:

1. Předmět daně pozemkové a domovní na straně jedné a všeobecné či zvláštní daně výdělkové na straně druhé se může křížiti, protože pozemky podrobené dani pozemkové a domy podrobené dani domovní mohou býti součástí majetkového souboru podniku, podléhajícího výdělkové dani a napomáhati tvoření jeho výnosu. V tomto případě ustupuje daň výdělková tak, že se z její daňové základny odčítá částka, která je základem pro vyměření daně pozemkové a domovní (podrobnosti viz v §u 52 odst. 3. a 79 odst. 1. bod b); řeší se tedy vlastně represivně otázka základny daňové. Neodečítá se tedy daň od daně, nýbrž základna od základny; daň od daně se nemůže odčítat, protože nejsou konkurenční daně poměrně stejně vysoké. Pořadí má svůj důvod v technice vybírání daní.

2. Předmět rentové a předmět daně výdělkové se může křížiti tak, že kapitál, jehož výnos podléhá pojmově dani rentové, jest součástí podniku a tudíž rozmnožuje svým výnosem výnos podniku. V tomto případě se ohledně výnosu takového kapitálu upouští už zdanění daní rentovou, čl. 12. § 174.

3. Předmět daně zvláštní a všeobecné daně výdělkové se může křížiti tak, že podnik podrobený všeobecné dani výdělkové má ve svém majetkovém souboru akcie či kuksy společnosti zdaněné zvláštní daní výdělkovou, anebo že společnost podrobená zvláštní dani výdělkové je účastna

na společnosti, jejíž podnik podléhá všeobecné dani výdělkové. Zákon řeší pouze případ první, a to v §u 55 odst. 4., pokud se týče v zákoně 167/1930 článek 1., a to tak, že se od základny daňové v podniku podrobeném všeobecné dani výdělkové odčítá výnos z akciové držby podniku podrobeného zvláštní dani výdělkové. Ovšem děje se tak s celou řadou obmezení, aby se čelilo zneužití této výhody k tomu, aby se ušlo zdanění výnosu z činnosti vlastního podniku. Aby se mohly materiální podmínky snížení základny daňové z tohoto titulu kontrolovati, obmezuje se výhoda na podniky vedoucí obchodní knihy; materiální podmínky se vztahují na poměrný rozsah a trvání držby podílů cizího podniku, jakož i na pramen nákupu (byly-li nabyty z vlastních prostředků). Konkurence zvláštní a všeobecné výdělkové daně, a to oné stránky této konkurence, kdy podnik podrobený všeobecné dani výdělkové je účasten na podniku a společnosti, podrobené zvláštní dani výdělkové (nikoli opačná stránka), jest tedy v zákoně řešena, z čehož plyne, že v podnicích, které nevedou knihy a které nevyhovují řečeným podmínkám materiálním, se konkurence základu daňového a tím i konkurence sama neodstraňuje a má místo dvojí zdanění. Jiná otázka jest, zda akcie, kuksy a podíly řečené „patří“ podniku, to jest, jsou součástíkou podniku jako hospodářského celku. Právě u podnikatelů nevedoucích obchodní knihy nebude lze tuto souvislost prokázati a proto výnos těchto akcií nebude odečten od výnosu jejich podniku zdaněného všeobecnou daní výdělkovou proto, že v něm není vůbec započten.

Leč — jak řečeno — není zákonem řešena opačná stránka této konkurence, totiž že akciová společnost podrobená zvláštní dani výdělkové je zúčastněna na společnosti, jejíž podnik je podroben všeobecné dani výdělkové. Zde se nedostatek řešení nevyřizuje tím, že výnos z této účasti by mohl zůstat mimo podnikové jmění akciové společnosti a tudíž že by ušel druhému zdanění, protože se zde nezdaňuje podnik, nýbrž přírůstek celého jmění akciové společnosti, takže nastupuje nutně druhé zdanění výdělkovou (tentokráte zvláštní výdělkovou) daní, nelze-li ze zásad zákona dovoditi per analogiam utajenou normu zamezující dvojí zdanění. Přede vším ostatním jest jisto, že per analogiam nelze aplikovati výjimky, nýbrž lze aplikovati jen obecnou

zásadu v zákoně obsaženou a proto jest napřed zjistiti, bylo-li by zde vyloučení dvojího zdanění aplikací výjimky, či obecné zásady. Dojem, že by mohlo jíti o aplikaci výjimky, by mohl plynouti ze dvou momentů, a to:

1. že se jedná o částečné daňové osvobození od všeobecné výdělkové daně, což jest výjimkou proti zásadě, že každý a celý výnos podniku má býti výdělkové dani podroben. Tak se věc nemá, neboť obsahuje-li zákon zásadu, že se nemá týž substrát zdaňovati konkurenčně dvěma výnosovými daněmi, pak právě zásada o obecném zdanění celého výnosu zní jinak, totiž že má býti každý a celý výnos podniku zdaněn výdělkovou daní, pokud nebyl už zdaněn jinou výnosovou daní, neboť zásada, že nesmí býti týž substrát zdaňován dvakráte výnosovými daněmi, jest jednotlivé dani a jejím zásadám nadřizena, protože řeší kolisi mezi nimi. Použití analogie se pak nejevívá jako výjimka z obecné zásady zdaňovací, nýbrž naopak jako použití zásady, naopak druhé zdanění téhož substrátu se jeví jako výjimka, jež by musela býti vyslovena, nemělo-li by dojít k aplikaci obecné zásady. Neboť obsahuje-li zákon zásadu *Z*, která dopouští aplikaci na 4 případy *a*, *b*, *c* a *d*, a provede-li zákon jen aplikaci na případ *a*, *b*, *c* a případ *d* pomine, pak správná interpretace musí řešiti případ *d* podle zásady *Z*. Kdyby se měla řešit jinak, byl by musel zákonodárce případ *d* vyřešiti, a to odchylným způsobem. Pominutí případu *d* neznamena, že se zásada *Z* na tento případ nevztahuje, nýbrž naopak, že nemůže případ *d* býti řešen jinak nežli podle zásady *Z*.

2. Že opačný vztah mezi oběma podniky, totiž ten, kdy podnik podléhající všeobecné dani výdělkové má ve svém majetkovém souboru podíly společnosti, podrobené zvláštní dani výdělkové, je řešen v zákoně nikoli důsledným použitím zásad o vyloučení dvojího zdanění výnosovými daněmi, nýbrž restriktivně, tedy stanovením výjimky a že této výjimky na opačný vztah nelze už proto použiti, že jest výjimkou. Zkoumejme povahu dotyčného ustanovení pro jeho vlastní poměr mezi oběma podniky (podnik podléhající všeobecné dani výdělkové je podílníkem podniku podléhajícího zvláštní dani výdělkové), a pak, co z této povahy plyne, pro nerozřešený poměr opačný (podnik podléhající zvláštní dani vý-

dělkové je podílníkem podniku podléhajícího všeobecné dani výdělkové).

Řešení obsažené v §u 55 odst. 4., pokud se týče v zákoně 167/1930, jest především vyjádřením a důsledkem obecné zásady zákona o přímých daních, ovládající a zamezující dvojí zdanění výnosovými daněmi. Jest dotvrzením této zásady. Že při aplikaci této obecné zásady na danou eventualitu neprovádí zákon aplikaci důsledně, nýbrž restriktivně, je úchylka a výjimka, která má své odůvodnění a jako taková musila býti zákonodárcem zvláště vyslovena, protože by ze zásady obecné plynula lineární a důsledná, nikoli restriktivní aplikace. Kdyby tohoto ustanovení nebylo, znamenalo by to, že je zde dvojí zdanění přípustno, nýbrž naopak, že je vyloučeno, a to důsledně. Hle — namítne se — v dřívějším zákoně nebylo tohoto ustanovení a následek byl, že se dvojí zdanění nevylučovalo ani v oné zúžené míře, kterou přináší článek §u 55 odst. 4. a zákon 167/1930, ale to bylo — odpovíme — proto, že dřívější zákon právě neobsahoval oné obecné zásady o vyloučení dvojího zdanění výnosovými daněmi a dvojí zdanění připouštěl a nemohlo tudíž pro daný případ býti nic dovozeno ze zásady, již nebylo. V ustanovení §u 55 odst. 4. a v zákoně 167/1930 jest tedy především uznána a vyslovena, respektive dotvrzena obecná zásada o vyloučení dvojího zdanění výnosovými daněmi, zásada, jejímž důsledným provedením je právě dotyčné ustanovení; ovšem provedení této obecné zásady na daný případ není lineární a důsledné, nýbrž úchylné a restriktivní, protože je zde podíl na cizím podniku ztělesněn v cenném papíru a jeho snadný převod umožňuje machinace, pomocí nichž by ušel zdanění i výnos vlastního podniku, takže by se zásada o vyloučení dvojího zdanění zvrátila v zásadu o vyloučení každého zdanění. Jaký je nyní vztah k otázce opačného poměru mezi podniky?

Nejjednodušší argumentace jest, že se ustanovení §u 55 odst. 4. (resp. zákona 167/1930) na opačný případ (kdy je na př. akciová společnost, podrobená zvláštní dani výdělkové, na př. komanditistkou komanditní společnosti, jejíž podnik podléhá všeobecné výdělkové dani) nevztahuje a, jestliže dotyčné ustanovení přináší „osvobození“ od daně pro poměr $A : B$, nepřináší ho pro poměr $B : A$, takže druhý tento poměr není dvo-

jího zdanění zproštěn. Tato argumentace je vadná, protože má za to, že opačný výklad by byl aplikací výjimky na případ, na který nebyla stanovena. Leč tomu právě tak není. Argumentace ta by byla správná, kdyby zákon o přímých daních neobsahoval žádného jiného ustanovení o vyloučení dvojího zdanění výnosovými daněmi a neobsahoval tudíž žádné obecné zásady tohoto obsahu, protože by pak bylo ustanovení Šu 55 odst. 4. nikoliv provedením této obecné zásady (třeba nikoliv lineární), nýbrž naopak výjimkou ze zásady, že se má každý výnos zdaniti daní, pod niž spadá, i když spadá třeba pod daně dvě, a výjimky by nebylo možno použiti na jiný případ, nežli na který přesně zní. Leč tomu právě tak není. Dotyčné ustanovení Šu 55 odst. 4. není výjimkou ze zásady, že se má každý výnos zdaniti třeba dvojmo, nýbrž výjimkou ze zásady, že týž substrát se vůbec nemá dvakrát zdaňovati, a má se zdaněný výnos důsledně vyjímati z daňové základny při druhém zdanění. Pravíme-li tedy, že se má při opačném poměru (právníká osoba podrobená zvláštní dani výdělkové je podílnicí společnosti, jejíž podnik podléhá všeobecné dani výdělkové) vylučovati druhé zdanění per analogiam, pak se nedovoláváme při Šu 55 odst. 4. jeho odchýlného a výjimečného obsahu (restrikce při vylučování druhého zdanění), nýbrž obecné zásady v něm obsažené a jím prováděné (totiž že se dvojí zdanění výnosovými daněmi obecně vylučuje), kterážto obecná zásada — (a v tom se právě zračí její obecnost) — není jen provedena a vyjádřena na tomto místě, nýbrž i všude jinde mezi výnosovými daněmi, jak jsme viděli. To právě, že je tato zásada i jinde vyjádřena a provedena, dává ustanovení Šu 55 odst. 4. charakter shora zmíněný, že není úchytkou ze zásady, že se má zdaňovati každý výnos třeba dvakrát, nýbrž provedením obecné zásady o vyloučení dvojího zdanění a to provedením v daném případě s restrikcí.

Dospíváme tedy k závěru, že vyloučení dvojího zdanění v případě, že akciová společnost je podílnicí společnosti, jejíž podnik podléhá všeobecné dani výdělkové, není aplikací výjimky, nýbrž obecné zásady v zákoně obsažené, že nemá býti týž substrát výnosovými daněmi dvakrát zdaněn. O tom, že normy o výnosových daních jsou zbudovány na obecné zásadě, že nemá býti týž substrát dvakrát zdaněn výnosovými daněmi,

nelze podle toho, co bylo uvedeno a citováno ze zákona a prováděcího nařízení, pochybovati. Otázka je tedy, proč nebyla tato zásada provedena v zákoně výslovně pro všechny eventuality. Viděli jsme shora, že jedna mezera — poměr mezi daní rentovou se strany jedné a daní z vyššího služného a tantiem se strany druhé — byla doplněna nařízením, což by nebylo možné, kdyby nevycházelo nařízení ze správného předpokladu, že zákon sám zásadu, ze které byla mezera doplněna, předpokládá a obsahuje. Zákon provedl tuto zásadu na eventuality typické, obvyklé a často se vyskytující. Tedy pro případ, že pozemek a dům slouží podniku, že výnosový kapitál je součástí podniku, že je akcie v rukou subjektů podrobených dani rentové nebo všeobecné výdělkové atd. Nerozřešeny zůstávají jen případy exotické. Takovým případem také jest, když společnost podléhající zvláštní výdělkové dani je podílníkem společnosti, která podléhá všeobecné výdělkové dani, protože není mnoho případů, kdy to je možné. (Může býti na př. akciová společnost komanditistkou společnosti komanditní.) Z toho, že jsou řešeny typické hlavní případy konkurence výnosových daní ve smyslu vyloučení dvojího zdanění výnosovými daněmi, musíme souditi na to, že zákon tuto zásadu přijímá pro výnosové daně jako obecně platnou, i když jí neprovádí pro všechny možné eventuality.

Mohlo by se konečně namítnouti, že by byl zákonodárce, — kdyby byl myslil na opačný poměr, nežli je onen, který řeší § 55 odst. 4. — že by byl snad připustil, že se nemá týž substrát dvakrát zdaňovati, že však by snad také stanovil restrikcí a výhrady pro provádění této zásady na takovou eventualitu. Možné je to, ale zákonodárce by to byl musil vysloviti, protože je to úchyłka z obecné zásady, na níž je budován zákon, a zásada ta platí pro eventuality nerozřešené. Avšak zákonodárce by zde nebyl měl důvodu onoho pro výhradu a restrikcí, který měl, když byl podíl ztělesněn v cenném papíru (akcii); restrikcí a výhrada se tam stala, ne že by se nechtěla uznati a provésti zásada o vyloučení dvojího zdanění, nýbrž proto, že se nechtělo zneužití její, jež umožňuje fakt, že je podíl ztělesněn v cenném papíře.

A tak dospíváme k názoru, že v případě, že společnost, která podléhá zvláštní výdělkové dani, je podílnicí na cizím

společenském podniku, zdaněném všeobecnou daní výdělkovou, nerozmnožuje podíl na zisku tohoto cizího podniku bilanční přebytek podílnice, a je-li v něm, že má být z něho vyloučen v důsledku obecné zásady platné pro všechny výnosové daně, že nemá být též výnos zdaněn dvěma výnosovými daněmi.

Zabývali jsme se tímto případem déle, ač se uchyluje od vlastního tematu této studie, protože v argumentaci tohoto případu je mnoho společného s problematikou vlastního tematu, jak se hned ukáže.

C. Dvojí zdanění téhož substrátu touže daní výdělkovou.

Zabývali jsme se dosud dvojím zdaněním téhož substrátu různými daněmi výnosovými; zvláštním případem konkurence výnosové daně však jest, že jest též substrát zdaněn dvakrát touže daní výdělkovou. Stojí-li zákon na zásadě o vyloučení dvojího zdanění daněmi výnosovými vůbec, tedy různými daněmi výnosovými, pak involvuje tato zásada tím více vyloučení dvojího zdanění téhož substrátu touže daní, v daném případě touže daní výdělkovou.

To také uznává zákon, ale aplikuje tuto zásadu výslovně na případ dvojího zdanění zvláštní výdělkovou daní (§ 79 i a zákon 167/1930), nikoliv na dvojí zdanění téhož substrátu v všeobecnou daní výdělkovou. Stojíme tedy opět před otázkou, jak máme podle platného práva rozhodnouti, má-li podnik podrobený všeobecné dani výdělkové ve svém majetkovém souboru podíl na cizím společenském podniku, podrobeném rovněž všeobecné dani výdělkové; má-li výnos cizího podniku být spolu s výnosem podniku vlastního zdaněn po druhé, či má-li být z výnosu podniku vlastního vybrán z důvodu dvojího zdanění.

První otázka právního rozboru jest, podle kterého souboru norem máme daný problém rozhodnouti, protože zákon nemá pro daný případ pozitivního rozhodnutí. Že nelze problému daného řešiti podle izolovaného ustanovení §u 55 odst. 4. a zákona 167/1930, je na bíle dni, protože doslov tohoto ustanovení se vztahuje na případ dvojího zdanění různou výdělkovou daní, kdežto nám jde o případ dvojího zdanění touže výdělkovou daní. Že nikoliv podle izolovaného ustanovení §u 79

(a zákona 167/1930, je na bíle dni, protože toto ustanovení řeší sice případ dvojího zdanění touže výdělkovou daní, avšak touže výdělkovou daní zvláštní, kdežto nám jde o případ dvojího zdanění touže výdělkovou daní všeobecnou. Isolo-
vaných těchto norem nelze také použití per analogiam proto, že izolované mají povahy norem výjimečných, aniž je možno určit, jsou-li výjimkou ze zásady o obecném zdanění výnosu podniku bez ohledu na dvojí zdanění (osvobození určitého substrátu je pak výjimkou), anebo výjimkou ze zásady, že je dvojí zdanění touže daní (nebo různými daněmi výnosovými) vyloučeno (restrikce při tomto vyloučení je pak výjimkou z této zásady).

Nemůžeme-li daného problému rozhodnouti podle určité speciální normy, musíme ji řešiti podle souboru norem, které ovládají zdanění podniků výdělkovou daní. Tu pak jest rozhodnouti, je-li v tomto souboru třeba skrytá, ale platná norma a zásada, že nemá být zdaňován týž substrát dvakrát výnosovou, zvláště touže výnosovou daní. Ukázali jsme, že tato zásada ovládá soubor všech norem o daních výnosových. Ukázali jsme to jednak na tom, jak zákon křížení základny daňové u různých výnosových daní zamezuje, a je-li zde, rozuzluje. Činí tak výslovně ve všech typických případech. Činí tak v jednotlivých případech (§ 55 odst. 4, § 79 i) s restrikcí diktovanou okolnostmi daného případu. Pak není v takové normě úchylka od zdanění (bez ohledu na dvojí zdanění), nýbrž úchylka od platné zásady o vyloučení dvojího zdanění. Zákon neprovedl tuto zásadu pouze pro eventuality vzácné a řídké se vyskytující. Nelze nalézt důvodů, proč by v těchto případech zásada neměla platiti. Platí-li obecně, musila by býti v jednotlivém případě vyloučena, právě tak, jako ji bylo nutno v některých případech možného zneužití modifikovati. Případ dvojího zdanění téhož substrátu touže všeobecnou daní výdělkovou jest jeden z těchto případů vzácných, které zákon nerozřešil. Není však důvodů, aby pro tento případ neplatila zásada, již jinak zákon o výnosových daních tak úzkostlivě dbá. Vždyť důsledky, kdyby jich nedbal, by byly opravdu někdy absurdní. Představme si, že veřejná společnost, která má vedle svého malého podniku, podrobeného všeobecné dani výdělkové, také 99% jiného velikého společenského podniku, tento svůj podnik zlikviduje tak, že z něho nezbude nic.

Společnost nemusí proto likvidovati, má majetek, zůstane subjektem práv, ale výdělkové daně nebude vůbec platiti, protože zbylý jí podíl na výnosu cizího podniku nebude lze už přičísti k výnosu podniku vlastního a dani výdělkové podrobeného, protože byl zlikvidován, a podíl ten o sobě je uložením jmění, nikoli podnikem. Představme si nyní rozdělení daňových tangent na „zúčastněné“ obce. Obec, ve které je ona veřejná společnost, by dostala po případě více daně z tohoto podniku společného nežli obec, v níž je jeho sídlo, je-li jeho sídlo odděleno od výroby, ač nemá s tímto podnikem pranic společného. Tato distribuce tangent předpokládá, že nedojde ke křížení daňových základů a vychází tudíž ze zásad o vyloučení dvojího zdanění téhož výnosového substrátu. O důkaz více, že tato zásada opravdu soubor norem o výnosových daních ovládá.

Neaplikujeme tudíž snad v daném případě izolované normy §u 55 odst. 4. ani §u 79i), pokud se týče zákona 167/1930 (který obě tyto normy modifikuje), ale spatřujeme v obou normách určité provedení zásady o zamezení dvojího zdanění výnosovými daněmi právě tak, jako i v jiných normách a ze všech takových norem čerpáme jistotu o platnosti základních zásad ovládajících všechny výnosové daně, totiž že má býti zamezeno dvojí zdanění výnosovými daněmi.

IV. Závěrečný přehled.

K otázce, je-li možné dvojí zdanění téhož substrátu dvojí všeobecnou daní výdělkovou, odpověděl Nejvyšší správní soud, jak jsme ukázali v úvodu, kladně. Předchozí rozbor nás dovedl k odpovědi opačné, totiž záporné. Zkoumejme tedy ještě důvody Nejvyššího správního soudu.

Pro N. s. s. je rozhodné, že stěžovatelka, jako veřejná obchodní společnost vedoucí řádné obchodní knihy, přijala příjem ze své účasti na komanditní společnosti do svých knih, jakož i do bilance účtů zisku a ztráty. Je tedy součástíou výnosu jejího podniku. Je touto součástíou proto, protože je součástíou zisku a ztráty veřejné společnosti tak, jak se zjišťují podle předpisů obchodního zákona v obchodních knihách, a zákon o přímých daních praví,

že u poplatníků, vedoucích obchodní knihy, se vypočte obchodní zisk podle těchto předpisů. Má se tak státi sice v rámci předpisů § 7, 15 až 17, ale stěžovatelka nepraví, že by podle těchto předpisů snad příjem z oné komandity nenáležel do základny daně podniku stěžovatelčina. Výjimka §u 55 odst. 4. se sem nehodí.

Máme za to, že toto odůvodnění trpí některými vadami, a to:

1. N. s. s. myslí, že dovolání se zásad obchodního zákona o obchodních knihách a zásad řádného obchodníka v §u 10 odst. 2. mění pro poplatníky vedoucí obchodní knihy předmět a základnu všeobecné daně výdělkové oproti všeobecným zásadám této daně, a to tak, že předmětem této daně jest celé jmění a základnou její jest hodnotný přírůstek celého jmění poplatníkovy, in concreto veřejné společnosti, již náleží podnik i podíl na cizím komanditním podniku a která vede řádné obchodní knihy. Obchodní společnost musí podle obchodního zákona vésti knihy, inventář a bilanci o celém svém jmění, ale celé toto jmění není předmětem všeobecné daně výdělkové a přírůstek tohoto jmění není základnou této daně. Důkaz vedeme jen jeden: Kdyby měla společnost dva podniky, z nichž jeden jest pronajat, pak by nepronajatý podnik podléhal dani výdělkové a pronajatý dani rentové a nepodléhal by celý přírůstek jmění jako jednotka dani výdělkové, byť by nájemné z onoho podniku bylo zaneseno do knih, bilance i účtů zisku a ztráty. Okolnost, že příjem z komandity je v knihách, v bilanci a účtě zisku a ztráty zanesen, není tedy ještě důkazem, že dotyčný příjem je součástí výnosu podniku, podrobeného všeobecné dani výdělkové.

2. Kdyby však i nakrásně byl tento příjem součástí výnosu dani podrobeného podniku (ač by to muselo býti pro jeho materiálně hospodářskou, nikoliv pro jeho formálně účetní souvislost s podnikem), není tím ještě řečeno, že tato součástka má býti s výnosem podniku zdaněna všeobecnou daní výdělkovou, protože by byla zdaněna tou daní po druhé. Je pravda, že ustanovení §u 55 odst. 4. — pokud jest výjimkou, nelze aplikovati na daný případ. Avšak N. s. s. vidí v ustanovení §u 55 odst. 4. jen

výjimku a to výjimku z obecné zásady, že má býti celý výnos podniku zdaněn bez ohledu na dvojí zdanění téhož substrátu, avšak toto ustanovení není jen výjimkou, nýbrž i uskutečněním zásady, totiž že nemá býti týž substrát výnosový zdaněn výnosovou daní dvakrát, a pokud je výjimkou, pak je výjimkou z této zásady, protože ji uskutečňuje restriktivně. Je uskutečněním zásady ovládající všechny daně výnosové, což je patrno z toho, že tato zásada není provedena jen na tomto místě, nýbrž všude tam, kde by mohlo zpravidla dojít ke kolisi, jak jsme shora viděli. Obecnou zásadou tedy, k níž musíme v daném případě rekurovati, jest, že sice máme zdaniti celý výnos jen potud, pokud už nebyl zdaněn jinou výnosovou daní, tím spíše touže daní výdělkovou. Druhé zdanění by bylo výjimkou z této zásady, kdežto nezdanění druhé není výjimkou, nýbrž provedením zásady. Nedovoláme se na §u 55 odst. 4. toho, co je na něm výjimečného (restrikce zásady o vyloučení dvojího zdanění), nýbrž toho, co je na něm zásadového (provedení zásady o vyloučení dvojího zdanění). Tuto zásadovost pak poznáváme nejen z tohoto ustanovení §u 55 odst. 4., nýbrž ze všech ostatních ustanovení v zákoně a prováděcím nařízení.

Není-li daný případ v zákoně řešen, musíme ho řešiti podle vyšší obecné zásady, již poznáváme z případů v zákoně řešených. Tou je v případech kolisných vyloučení dvojího zdanění. (Jen v případě nekolisným jest zásadou, že se má zdaňovati celý výnos.) Vyloučení příjmu z účasti na komanditní společnosti z výnosu vlastního podniku je řešením zásadním, nikoli výjimkou. Úchylku by musil zákonodárce normovati výslovně, čehož neučinil.

Dospíváme takto k závěru, že příjem z podílu na komanditní společnosti nelze žádným způsobem přičítati k výnosu vlastního podniku podílníkova a spolu s ním podrobiti všeobecné dani výdělkové, a to buď proto, že netvoří hospodářské součástky podniku, anebo — činí-li ji — pak proto, že by byl týž substrát dvakrát zdaněn touže výdělkovou daní, což jest vyloučeno.

Karel Engliš.