

Sekce V. (Právo finanční.)

Otázka I.

Práce 2.

Všeobecný zákon berní.

Universitní prof. dr. Vilém Funk.

Dnem 23. prosince 1919 vstoupil v Německu v působnost říšský zákon o dávkách (Reichsabgabenordnung) z 13. prosince téhož roku, jímž zavedena řada všeobecných zásad pro daně, jež vybírají se zcela neb zčásti ve prospěch říše. V zákoně tomto sestaveny veškeré předpisy o organizaci úřadů finančních, o jejich místní a věcné příslušnosti, o vzniku a dospělosti nároků berních, o způsobilosti k jednání, o zastupování, plné moci a ručení, dále o zániku závazků berních (zejména placením a promlčením), o nárocích náhradních, o zjišťování hodnoty, o řízení berním (zejména o právech a povinnostech poplatníků, úřadů a osob jiných), o prostředcích opravných, vymáhání dávek a konečně jednotné předpisy o formálním a materiálním právu trestním. Zákon, vyplňující 463 paragrafy, uvádí způsobem soustavným zásady všeobecného práva berního v objektivním smyslu, jest, pokud mi známo, prvním dílem toho druhu a může nazván býti základním zákonem berním. Snad jest v něm mnoho zbytečně rozvěklého a mnohé, co bylo by lze podrobiti důvodné kritice, však ten, kdo ví, s jakými, a to možno říci bez nadsázky, obrovskými obtížemi spojeno jest, jak pro praxi, tak i pro teorii, ovládnouti a vyvoditi všeobecné zásady práva berního, roztroušené v spoustě zákonů, dovede oceniti a pochopiti velký význam tohoto díla zákonodárního¹⁾. A není to snad zásadní

¹⁾ Vydání všeobecného zákona berního, jímž staly se pozitivním právem pro obor berní všeobecné právní zásady, o jichž theoretické odůvodňování dříve bylo se pro celek správního práva pokoušeno vědou a praxí, mělo i značný vliv na novější vývoj právní vědy pro obor berní. Srv. zejména Hensel: Steuerrecht, Berlín 1924 a Strutzovo obsáhlé dílo vydané za spolupůsobení členů říšského dvora finančního: Handbuch des Reichsteuerrechtes, II. vyd., Berlín 1924, kde i podrobně rozebrán Reichsabgabenordnung Boethkem, str. 26—102.

(147406 a)

snaha napodobení vzorů ciziny, ale diktát, který vyvolává skutečná potřeba, řeknu-li, že to, co uskutečněno bylo v Německu, doporučovalo by se, třeba ne v doslovu, ale s jistými obměnami, zavést i u nás.

V důsledku zákona z 28. října 1918, č. 11 Sb. z. a n. převzali jsme i pro obor berní normy, jež platily jednak v Rakousku, jednak v Uhrách. Jak rakouské, tak i uherské právo berní nebylo jednotně kodifikováno, ono jest konglomerátem předpisů, jež jsou výsledkem různých dob a názorů a vyvolány byly namnoze okamžitými potřebami státu, zejména potřebami válečnými a jinými okolnostmi. Ono netvoří tudíž jednotný celek, jenž ovládan by byl jednotnou ideou, a jenž by se byl z ideje takové vyvinul, nýbrž jeví se jako historicky se vyvinuvší útvar norem nesouvislých, namnoze si odporujících. Předpisy jsou zčásti data velmi starého, jež nebyly úplně reformovány dle potřeby doby, nýbrž namnoze pouze doplněny řadou novel tak, že vznikly velké labyrinty, v kterých naléztí Ariadninu nit dovede stěží praxe a tím méně strany ku placení povinné. Typickým příkladem toho jsou rakouské a uherské zákony poplatkové z r. 1850 a v zemích historických dosud platné předpisy o dani činžovní. Finančním potřebám bylo vyhověno přibíráním ke starým vžitým dávkám dávek nových, aniž současně vytvořen byl opravdový systém berní. — Celá řada otázek, a to zejména právě v oboru všeobecného práva berního, nedošla ani úpravy v normách obecně závazných, nýbrž v celé řadě výnosů, úředních návodů, normalí atd., jež nebyly ani řádně publikovány, namnoze neprovádějí pouze zákon, nýbrž překračují zákony, odchylují se od obsahu zákonů, ano jsou s nimi v rozporu, a jimž nelze proto přiznati moci obecně závazné.

K tomu přistupuje, že terminologie zákonů berních jest nejednotná a nedokonalá; pevné, určité terminologie k vyznačení základních pojmů vlastně ani není. Někdy užívá se výrazů zastaralých vedle moderních; k označení téhož pojmu používá se označení různých, totéž označení má namnoze různý význam a různé právní důsledky²⁾. Nepochybně působila zde

²⁾ Tak výraz „ručení“ užívá se tu ve smyslu povinnosti k placení vůbec, jinde ve smyslu závazku solidárního dle zásad stejných jako dle § 891 obč. zák., jinde ve smyslu právě opačném. Někde rozumí se jím závazek podpůrný.

nejen různodobost vzniku zákonů berních, byrokratické rozdělení agend mezi různé odborné skupiny s vlastními tradicemi, názory a navyklostmi a nedostatek legislativních bureau, jež pečovaly by o jednotnost redakce, ale zejména to, že ani v Rakousku ani v Uhrách nebylo pečováno o intensivnější právníkovou výchovu v oboru finančního práva. Vždyť zejména na universitách rakouských bylo právo finanční jedinou z důležitých disciplin právnických, jež měla povahu discipliny neobligátní, a současně disciplinou, jež nebyla předmětem zkoušek právnických dokonce ani při rigorosech, na jichž základě získáván doktorát veškerých práv. Tím chybělo i pole pro výchovu právníků pro obor práva finančního a pro vytvoření se onoho určitého vedení, jež v jiných oborech právních podává právníká theorie. Není divu, že přesnost, jednotnost, ano ujasněnost pojmová, jež dovede dáti normě právní v první řadě dobře theoreticky vzdělaný právník a vyvinutá theorie právní, v oboru našeho finančního práva chybí³⁾. Zákonům finančním věnována vládami pozornost téměř výlučně s hlediska finančně-politické dostačitelnosti, v parlamentech přihlíženo k stanoviskům zájmovým a politickým. Snaha pro propracování zákonů i po stránce právníké ustupovala, a to značně ustupovala, do pozadí. Ač v době po převratu patrně poněkud zlepšení, nelze mluvit valně o nápravě i při zákonech finančních v době té vydaných. Jednáno zde s ukvapeností a bez dostatečného propracování, někde snad hůře než dříve. Ovšem, dlužno objektivně přiznati, že valnou část viny nese expresní rychlost, s jakou se dalo vyřizování důležitých zákonů berních v našem prvním Národním

Srv. z četných případů na př. § 77 zák. z 25. X. 1896 č. 220, ř. z. při všeobecné dani výdělkové ve srv. s čl. 56 prov. nař. k těmž zák. „Berní a poplatné řízení“ je někde formálním objektem berním, jinde je to skutečností konstituující vznik, jinde i splatnost závazku berního, někde značí řízení ukládací. Srv. i mé články ve Sborníku věd právních 1903 (Zánik a změny pohledávek daňových) a Erlösung öffentl. Abgaben v Österr. Staatswörterbuch, II. vyd., čl. Placení závazků berních — Daňová a bilanční revue 1925 a Myrbach: Grundriss des Finanzrechtes, II. vyd., 1916.

³⁾ Stav tento ostatně trvá beze změny dosud a vede k nepříznivým konsekvencím jak pro obor theorie, tak i praxe a legislativy finanční. Tak i Schmid: Studien über die Reform des österreichischen Finanzverwaltungsverfahrens, Vídeň 1909, a Meisel: čl. Gefällsstrafverfahren, Österr. Staatswörterbuch, 2. vyd., a můj a Drachovského referát v publikacích tohoto sjezdu: O studiu práva finančního.

shromáždění a dosud se děje. Značnou závadou jest i to, že při legislativních pracech v oboru finančním panuje u finančního ministerstva značná roztržičnost dle departementů a jako v Rakousku nedostatek péče o jednotnost redakce, okolností, na něž právem poukázal Chochole v článku o reformě berní 12. února 1925 Nar. Listů.

Normy materiální trpí nejasností a nepřehledností, a souhlasím plně s posudkem uvedeného kritického spisu prof. Schmida, že pravému porozumění a plnému ovládnutí materiálního práva nestojí v žádném oboru právním takové obtíže v cestě jako v oboru finančního zákonodárství. Úsudek tento vyslovený pro obor finančního zákonodárství rakouského možno v plné míře akceptovati i pro zákonodárství uherské, jež ostatně, zejména ve starších fázích vývojových, převzalo mnohé z toho, co dříve zavedeno bylo v Rakousku. Plnou správnost tohoto uvědomíme si, jakmile počneme zabývat se základními pojmy materiálního práva berního: subjekt berní, povinnost daňová, vznik, dospělost, splatnost závazku berního, s nimiž souvisí řada otázek jiných, na příklad promlčení⁴⁾, základ pro vyměřování⁵⁾, a každý z těchto základních pojmů dovede vzhledem k nejasnému a různému řešení v jednotlivých zákonech berních podati materiál pro obsáhlé theoretické pojednání. A sledujeme-li i judikaturu správního soudu, vidíme nejlépe, jak nejasnost tato vede k rozmanitým výkladům v praxi. Jsem přesvědčen, že by vyřešení těchto základních pojmů materiálního práva berního ve „všeobecném zákoně berním“, na jehož podkladě by pracovány byly jednotlivé zákony berní, dovedlo odstraniti mnoho sporů a obtíží při praktickém výkladu zákonů speciálních a dati jim potřebné jednotné směrnice, ale zároveň odstraniti to, co zesiluje, nikoli ku prospěchu nestrannosti, postavení orgánů finančních a umožňuje libovůli.

Tvoří-li materiální právo obtížný terén více po stránce inter-

⁴⁾ Srovnej citovaný můj článek ve Sborníku 1903 a článek: Promlčení dávek veřejných tamže 1902.

⁵⁾ Tak tam, kde základ tento tvoří hodnota předmětu. Zde patrný zejména chaos, ježto v různých zákonech vychází se z nejrůznějších hledisek základních při oceňování těchto předmětů dle druhu dávky, případně i dle berního aktu, při jehož příležitosti se dávka ukládá (srovnej zejména zákon poplatkový, různé jeho novely, zejména, kde běží o poplatky povahy daní obchodových, daní z obohacení, dále dávka majetková).

pretáčn, dospějeme po stránce našeho formálního práva berního nejen k obtížím výkladu z důvodů stejných jako v části materiální, ale i k tomu, že chybí zde řada těch součástí a institucí řízení, jichž existenci řádné řízení berní předpokládá⁶⁾. Valná část zásad řízení ustálila se teprve působením praxe správního soudu opřené více důvody slušnosti a účelnosti, než předpisy pozitivními. Pro všechny části řízení berního nebyla rozřešena ve formě všeobecné normy otázka zastupování stran v řízení a zejména ani to, zda a do jaké míry jsou povinny úřady finanční se zástupci těmito jednati. V řízení ukládacím, t. j. té části řízení, jehož účelem jest zjištění subjektů a objektů poplatných, postrádáme všeobecných předpisů, jež poskytovaly by dostatečnou ochranu stran před možnou libovůlí a vyznačovaly by práva a povinnosti stran v řízení, zejména jež konstituovaly by přesně právní (t. j. právně vynutitelný) nárok na osobní výsledky stran a na produkci určitých průvodních prostředků v zájmu strany. V r. 1913 podal jsem u příležitosti jednání o t. zv. malém finančním plánu na říšské radě řadu návrhů, jež měly zajistiti plnou obranu stran poplatných v řízení ukládacím při dani z příjmu, z nichž velká část došla v novele z r. 1914 uskutečnění⁷⁾ (zásady její převzaly ostatně některé zákony pozdější: tak zákon o dani válečné,

⁶⁾ R. 1906 byla otázka reformy a modernisace správního řízení finančního uvedena na pořad jednání českou advokátní komorou ve formě dotazníkové akce o vadách řízení stávajícího a žádoucích reformách v tomto oboru, v níž požádání byli o dobrozdání právní zástupci obou národností. Navazuje na tuto akci podal universitní profesor Ferd. Schmid velmi instruktivní a pronikavé pojednání ve spise v poznámce 2. citovaném, z něhož vyčísti možno hlavní směrnice, jež reforma ta, krajně žádoucí, sledovati by měla. V podobném směru pohybuje se vedle jiných i spis českého právníka dra H. Glasera z r. 1906: Über die Reform des Administrativverfahrens unter besonderer Berücksichtigung der leitenden Finanzbehörden a r. 1913 vydaný spis dra P. Grünwalda: Aufgaben und Mittel der staatlichen Verwaltung der direkten Steuern in Österreich. Potřeba ta patrná i z citovaného spisu prof. Myrbacha: O finančním právu rakouském a obsáhlého spisu Conradova (Handbuch des österr. Finanzverwaltungsrechtes 1913.) Nevím, zda a pokud v maďarštině vydané spisy zabývají se touže otázkou i pro obor uherského práva finančního. Zde však učiněn alespoň význačný krok k řešení otázek formálního práva berního v zákoně o správě veřejných daní (zák. čl. XII, 1919, zák. čl. LIII, 1912 a nař. 50.000 ex 1923).

⁷⁾ Podrobnější odůvodnění srv. Funk: Rakouská osobní daň z příjmu se zřetelem k návrhům finančního výboru. Český Čtenář 1913.

o dani majetkové a nový zákon o dani z obratu). Vyznačení takovýchto všeobecných zásad ve „všeobecném zákoně berním“ bylo by nejvýš žádoucí v zájmu spravedlivého ukládání daní.

Závady řízení o opravných prostředcích dobře charakterisuje zpráva výboru finančního našeho senátu podaná u příležitosti jednání o doplňcích zákona z r. 1876, č. 28 ř. z. o lhůtách k opravným prostředkům v řízení před úřady finančními (čís. 1333, 5. zas.) a resoluce k ní připojená. Zpráva ta uvádí: „Při této příležitosti nutno vytknouti, že řízení o opravných prostředcích není — mimo lhůty — upraveno dostatečným způsobem ani po vydání zákona ze dne 19. března 1876, č. 28 ř. z., a to tím méně, ježto t. zv. „sestavení“ uvedené ve výnose finančního ministerstva ze dne 3. dubna 1876, č. 1479 F. M., nemá povahy „nařízení“ obecně závazného, nejsou publikovány v říšském zákoníku a obsahují nadto četné předpisy contra legem. Bylo by si tedy přáti, aby předpisy, jednající o řízení a opravných prostředcích byly podrobeny revisi; a aby provedena byla reforma, odpovídající době a zkušenostem nabytým řízením dosavadním, zejména za účelem odstranění pochybností v základních otázkách, patrných v judikatuře správního soudu“. — Resoluce uvádí pak podrobněji: „Zejména bylo by žádoucím: 1. aby řízení v celém státě upraveno bylo dle zásad pokud možno stejných; 2. aby počet instancí byl zmenšen a stanoven pokud možno při všech dávkách počtem stejným; 3. aby volena byla legální díkce pro označení opravných prostředků stejná (na př. odvolání) a nikoliv promiscue odvolání, rekurs, stížnost a pod., jako dosud, což působí zmatek; 4. aby vydány byly přesné předpisy o legitimaci stran; 5. aby zákonně byla upravena tak zv. obnova řízení a tak zv. navrácení v předešlý stav, a obě aby by o vybudováno dle zásad equity.“

Nejvýše reformy potřebné jest dále řízení vykonávací (exekuční), jež nyní opírá se o zastaralé, moderním názorům nevyhovující předpisy. Při této části řízení doporučovalo by se zejména, aby u příležitosti nové úpravy přesně ohrančen byl obor působnosti soudů a úřadů finančních. — Pokud se týče řízení trestního, volá po nové jeho úpravě nejen zastaralost předpisů a rozpor jich s moderními názory o řízení trestním, ale zejména okolnost, že v nedostaku jeho unifikace

naráží i na veliké obtíže celá akce unifikační v oboru berním, ježto zejména nelze přenést ani zastaralé normy důchodkové rakouské z r. 1835 na Slovensko, ani ještě zastaralejší normy slovenské (namnoze třicátkový řád z r. 1788) do zemí českých⁸⁾.

Pokud se týče předpisů o organizaci a kompetenci úřadů finančních, jest předem požadavkem politickým, aby jejich jednotnou úpravou odstraněn byl správní dualismus finanční v zemích historických a na Slovensku. Mám přesvědčení, že pokud v částech uherských bude pocíkována pod nohama zákonná půda uherská v oboru berním, dokud vedení správy berní bude příslušet orgánům těm, kterým příslušelo v Uhrách, a jiným než v ostatních částech státu, chyběti bude jeden z podstatných elementů pro plné vytvoření myšlenky celostátní na Slovensku a Podkarpatské Rusi a že obyvatelé obou těchto částí budou se cítiti stále ještě Uhry. — Vedle tohoto politického momentu mluví však pro novou úpravu předpisů o organizaci a kompetenci úřadů další úvahy, že předpisy platné jsou namnoze data velmi starého, že kompetenční zásady jsou často neurčité a že není v nich zejména náležitě oceněn a rozlišen význam a úkol instancí nižších oproti vyšším, jimž přikázány, namnoze bez důvodu, mnohé ryze správní záležitosti, jež lépe by mohly býti vyřizovány od instancí nižších a jež instance vyšší jen zbytečně zatěžují. Mnohá kompetenční oprávnění a zbytečné rozšíření úkolu vyšších instancí vedou jen k rozvleklosti a nákladnosti řízení. Má-li správa finanční ony obrovské úkoly, jež jí jsou uloženy, překonat, musí býti podstatně přeměněna, zčásti nově vybudována a zjednodušena. Nepostačí však dle mého úsudku pouze reformace vnější, nýbrž bude třeba i reformace vnitřní, zejména musí býti postaráno o rozčlenění vnitřní agendy dle podstaty otázek, o jichž řešení se jedná, a o takovou výchovu úřednictva, aby úkol svůj, v němž docházejí řešení nejen otázky právní, ale i hospodářské, řádně ovládnouti mohlo.

Vydáním zákona všeobecného, jakožto předpisu základního, na který kladeny byly by kameny dalších děl re-

⁸⁾ Srv. v otázce této velmi instruktivní článek E. Holíka, min. rady ministerstva unifikačního: K unifikaci trestního řízení ve finančních věcech v republice československé. Daňová a bilanční revue 1924, č. 14.

formních, zaručilo by se dle mého úsudku stejnoměrné provedení nových berních zákonů a odpadla by v předpisech speciálních mnohá zbytečná opakování týchž zásad pro všechny platných (tak opakování předpisů o řízení). Největší výhoda spočívala by však v jednotné právní dikci (jíž by odstraněny byly již předem četné rozpory interpretační, jež za dnešního chaosu terminologického jsou na denním pořádku) a v možnosti přizpůsobit detail obsahu zákonů speciálním základním zásadám zákona všeobecného (tak všeobecným normám o vzniku, dospělosti, vykonatelnosti a čet. j.).

Pokud mi známo hodlá ministerstvo finanční omeziti vydání všeobecných předpisů administrativních a trestních pouze na přímé daně tak, že by při jejich reformě, jež jest v běhu, vydán byl jako část příslušného zákona díl všeobecný a díl upravující předpisy trestní. Proti podnětům, aby vydány byly předpisy všeobecné — podobně jako stalo se v Německu — pro všechny daně, namítá ministerstvo financí, že mnohé předpisy nelze „všeobecně“ použiti u dávek všech.

Výtka tato nezdá se mi dosti pádnou pro nepřijetí myšlenky. Jest zřejmo, že při různosti dávek budou v detailech speciální zásady odchylné (na př. vznik povinnosti berní), ale zkoumám-li vše to, co by se doporučovalo přijati do zákona všeobecného, nemohu přece zhodnotiti se dojmu, že největší část, a to daleko největší část, dá se použiti na všechny dávky. Kdyby zvláštnosti některých činily nutnými pojati do všeobecného zákona normy zvláštní (tak na př. předpisy o hodnotě u poplatků a daní obchodových), nebylo by to závadou. V této části by nebyl prostě zákon „všeobecný“. „Zlo“, jež by takto vzniklo, bylo by daleko menší než očekávati lze, když bude existovati všeobecný zákon berní pouze pro přímé daně a nebude dán i pro daně ostatní. Stav bude pak ten, že v celém státě budou platiti stejné normy, na př. o řízení, promlčení, trestech pro přímé daně. Pro daně ostatní budou platiti předpisy různé v zemích českých a na Slovensku a Podkarpatské Rusi, případně nebudou existovati zákonné předpisy vůbec, nýbrž bude pozůstávati neupravený, chaotický stav dosavadní. Nedocílí se tudíž zejména žádoucí unifikace. Jediným východiskem, kdyby skutečně byl plán ministerstva financí (jednotný všeobecný zákon jen pro přímé daně), bylo by pak, že by jednotlivé části všeobecného zákona

pro přímé daně prohlásily se za závazné i pro daně ostatní, ale ježto asi na tyto daně nebudou se hoditi všechny předpisy sdělané již s konkrétním zřetelem na přímé daně, případně bude jejich zapotřebí více a jiných, nezbude než pro tyto daně vydati opět zvláštní předpisy rázu předpisů „všeobecných“. Zda tento postup byl by účelnějším než vydání zákona všeobecného pro všechny daně, mám značné pochybnosti. Největší obtíže vznikly by pak pro obor berního trestního práva a řízení, kde vzešla by na Slovensku místo dosavadní jednoty duplicita, jež zůstala by i v zemích historických.

Nedoporučoval bych však, by vypracování zákona svěřeno bylo výlučně úředníkům finančním. Ne že bych předpokládal, že by neměli plné způsobilosti právnické, ale obávám se, že ovládání jsou příliš jednostranným názorem fiskálním. Je to již čímsi vžitým a prostě výsledkem dlouholetého zaměstnání. Mám po této stránce zkušenosti z vlastní praxe u úřadů finančních a z doby činnosti své ve finančním výboru říšské rady, kde mnohdy, zejména, když jednalo se o úpravu práv stran v řízení ukládacím, bylo s vedoucími odborovými přednosty sváděti úporné boje o věci se stanoviska equity sice samozřejmé, jež neodpovídaly však jednostrannému fiskalismu.

Snad by bylo nejlépe ponechati prvé vypracování buď výlučně ministerstvu pro sjednocení zákonodárství, kde v témže úřadě zastoupeni i úředníci nejen finanční, ale i správní a soudní, neb společně s ministerstvem financí, neb utvořiti k prvním pracím odbornou, počtem omezenou komisi ze zástupců obou těchto ministerstev a z theoretiků i praktiků z oboru práva finančního, správního a civilního. Ovšem předpokládal bych skutečné odborníky bez jakéhokoliv zřetele na klíč politických stran, jímž u nás bohužel otevírají se dveře ke všemu. Návrhy by se doporučovalo předložiti před předložením parlamentu — ale i tu opět kruhu omezenému — odborným zájmovým korporacím, zejména komorám a poradnímu sboru pro otázky hospodářské. Postup tento odůvodněn byl by nepochybnou obtíží díla, zejména po stránce právnické přesnosti, dalekosáhlým jeho významem pro celý další vývoj finančního práva a velkým jeho dosahem pro všechny vrstvy a zejména i tím, že parlament náš sám má bohužel pro obory finančně-právní příliš málo odborníků způsobilých k samostatné a účelné práci.