

Vydává Ministerstvo financí České republiky ve spolupráci s Českou národní bankou ve vydavatelství Economía, a. s., Praha

© Ministerstvo financí ČR

Adresa redakce: Vinohradská 49

120 74 Praha 2

Tel.: (02) 22 25 00 36 nebo: (02) 215 93 171

Fax: (02) 21 59 32 03

Šéfredaktor: Ing. Ivan Kočárník, CSc.

Publishers: Ministry of Finance of the Czech Republic in Cooperation with Czech National Bank in Publishing House Economía, Prague

© Ministry of Finance of the Czech Republic

Editor's Office: Vinohradská 49

120 74 Prague 2

Czech Republic

Editor in Chief: Ivan Kočárník

OBSAH

František VENCOVSKÝ: K rozpočtové a daňové reformě před sedmdesáti roky . . . 321

Vladimír TOMŠÍK: Příčiny a možná řešení rostoucího schodku běžného účtu 334

Evžen KOČENDA – Josef KOTRBA: Sbližování tržních výnosů: paralela pro středoevropský region 349

Jaroslav VOSTATEK: Modely a praxe zdanění soukromého pojištění (1. část) 359

Ze zahraničí

Miroslav GRZNÁR: Transformačný proces a finančná pozícia poľnohospodárskych podnikov v SR 366

Daňové judikáty

Výběr ze soudních rozhodnutí ve věcech daní č. 9/97 379

CONTENTS

František VENCOVSKÝ: On the Budget and Tax Reform before 70 years 321

Vladimír TOMŠÍK: Reasons and Alternative Solutions to the Growth of Current Account Deficit 334

Evžen KOČENDA – Josef KOTRBA: Eliminating Market Returns' Disparities: Parallel for the Central-European Region 349

Jaroslav VOSTATEK: Taxing Private Insurance: Models and Practice (1st Part) 359

Abroad

Miroslav GRZNÁR: The Process of Transformation and Financial Position of Agricultural Enterprises in the SR 366

Tax Judicial Decisions

Abstract from Court Decisions Concerning Taxation No 9/97 379

Autorská práva vykonává vydavatel (viz § 4 zák. č. 35/1965 Sb. ve znění změn a doplňků). Užití části nebo celku publikovaných textů – vč. publikovaných zpracovaných znění judikátů –, rozmnožování a šíření jakýmkoli způsobem (zejména mechanickým nebo elektronickým) bez výslovného svolení vydavatele je zakázáno.

Redakční rada: Dr. Ivan Angelis, CSc., Doc. Ing. Aleš Bulíř, MSc., CSc., Ing. Petr Dvořák, Ing. Miroslav Hrnčíř, DrSc., Doc. Ing. Kamil Janáček, CSc., Ing. Miroslav Kerouš, Ing. Ivan Kočárník, CSc., Ing. Václav Kupka, CSc., Ing. Tomáš Ježek, CSc., Ing. Jiří Pospíšil, CSc., Vladimír Rudlovčák, CSc., Ing. Pavel Štěpánek, CSc., Prof. Jan Švejnar, Ph.D., Prof. Dr. František Vencovský, Ing. Jan Vít, Prof. Ing. Karol Vlachynský, CSc.

K rozpočtové a daňové reformě před sedmdesáti roky

František VENCOVSKÝ*

Když v roce 1918 vzniklo Československo, bylo hlavním konstruktérům jeho ekonomického systému zřejmé, že musí být vybudován na dvou pilířích: pevné měně a dobře fungujících veřejných financích. Obojí se podařilo díky dvěma velkým osobnostem tehdejšího ekonomického dění – Aloisu Rašínovi a Karlu Englišovi. Alois Rašín je právem uznáván za tvůrce vynikající československé měny a za představitele politiky, která posléze vyústila ve spojení koruny se zlatem; Karel Engliš dal pevný základ československým financím radikální rozpočtovou a daňovou reformou; její 70. výročí si letos připomínáme.

Nelze dobře porozumět významu těchto dalekosáhlých reformních zásahů bez ujasnění si myšlenkového prostředí, spíše názorových proudů, které se tehdy u nás silně prosazovaly. Celé tehdejší ekonomické myšlení a dění bylo totiž poznamenáno – a to výrazně – čtyřmi směry.

Byl to především směr *Aloise Rašína* v první polovině 20. let. Rašín byl vyhraněným stoupencem neoliberální školy, která považovala pokladně vyrovnaný rozpočet za základní příkaz zdravého hospodářského rozumu. Požadoval však nejen vyrovnanost státních příjmů a výdajů, ale i jejich minimální rozsah. Velké státní výdaje byly považovány za politiku, která poškozují národní hospodářství, a to jednak proto, že takové výdaje odčerpávají z národního hospodářství na neproduktivní účely prostředky, které by mohly být v podnikové sféře použity mnohem účinněji, a jednak proto, že schodek rozpočtu by snadno mohl vyvolávat inflační účinky. Finanční a vůbec hospodářská politika rašínovského směru vycházela z tradiční teze francouzských liberálů, ke kterým měl Rašín velmi blízko: Postarejte se o vyrovnaný státní rozpočet a ostatní vám bude přidáno.

Dále to byl směr *Karla Engliše*, který vycházel z jeho originální teleologické teorie hospodářské a prosazoval se do praxe státních financí od druhé poloviny 20. let. Základem byla myšlenka, že finanční působení státu zahrnuje zásadně odlišné aktivity. Je to především aktivita, která se omezuje na fungování individualistického základu státu, na jeho profinancování; dnes bychom to asi vyjádřili jako povinnost centra zajistit spolehlivé fungování tržního systému. Dále je to aktivita státu jako subjektu, který sleduje a zajišťuje určitý vývoj společnosti jako celku; řídí se celospolečenskými

* Prof. JUDr. František Vencovský – katedra měnové teorie a politiky VŠE Praha

sociálními, zdravotními, kulturními a dalšími kritérii. Dále je to aktivita státu jako subjektu, který poskytuje občanům, podnikům, korporacím atd. určité služby za úhradu nákladů, za ekvivalentní poplatků. A posléze je to aktivita státních podniků, které pracují v podstatě na ziskovém principu. Státní rozpočet musí tyto aktivity rozlišovat, neboť mají zcela odlišné funkce.

Dále to byl směr českých keynesiánců, představovaný především *Josefem Mackem* a *Jaroslavem Nebesářem*. Přikláněli se ke Keynesově názoru, že krizový vývoj společnosti je vyvoláván nedostatečnou poptávkou, zejména po investičních statcích, a ta je zase podmíněna špatnou peněžní, úvěrovou a rozpočtovou politikou. Státní rozpočet má být jedním z důležitých prostředků k rozběhu výroby, má nahradit nedostatek soukromých investic. Stoupenci tohoto směru výslovně odmítali liberální názor, že „ta vláda je nejlepší, která vládne nejméně, a tedy ten státní rozpočet je nejlepší, který je nejnižší“.

Politicky významný byl i směr *marxistický*, který však u nás ve 20. a 30. letech teoreticky pouze přejímal a tradoval Marxe; prakticky prosazoval sovětské zkušenosti. Vyžíval se v kritickém opozičním působení krajně levicových stran proti vládě, resp. oficiální peněžní a finanční praxi.

Od poloviny 20. let teoreticky převládal englišovský směr; prosazoval se stále více v diskuzích a polemikách, pronikal i do ciziny a měl posléze šanci prosadit se i prakticky. Engliš byl myšlenkově nesmírně aktivní; od prvních měsíců republiky nebylo jediné opatření vlády či parlamentu, žádná ekonomická – zejména měnová a rozpočtová – situace, které by nechal bez povšimnutí zaujímáním vlastních stanovisek. Získával na odborné autoritě zejména po roce 1925, když se rozešel s vedoucí vládní stranou Národní demokracie, složil poslanecký mandát a od té doby vystupoval jen jako profesor národního hospodářství, jako expert – jako člověk s plnou důvěrou T. G. Masaryka a Antonína Švehly.

Jako ministr financí působil nejprve krátce – pro spory s vládou – od května 1920 do března 1921. Až když byl opět jmenován ministrem v prosinci 1925 a zůstal v této funkci až do své demise v dubnu 1931, měl možnost pustit se radikálně do přebudování státního rozpočtu a veřejných financí.

Englišovo teoretické východisko

Byl to počín, jehož myšlenkové základy byly předurčeny Englišovou teorií státní hospodářské politiky, která byla součástí jeho celkové originální teleologické teorie národohospodářské, vybudované na hledání účelových souvislostí v ekonomice (od řeckého „telos“ = účel, cíl). Uceleně je toto pojetí státní politiky vyloženo v druhém svazku Englišova hlavního díla „Soustava národního hospodářství“ (1938), samostatně pak v jeho „Finanční vědě“ (1929) a v „Theorii státního hospodářství“ (1932). Pohled na provedenou rozpočtovou a daňovou reformu z hlediska praxe byl pak shrnut do obšírné studie „Tři roky finanční politiky“ (1929), dále do studie „O tak zvaných daňových zásadách“ (1928) a částečně do jeho expozé k návrhu státního rozpočtu na rok 1927.

Podstata Englišových reformních přístupů spočívala ve „včlenění“, resp. v „zasazení“ daňového systému a struktury státního rozpočtu do jeho teorie

hospodářských systémů, hospodářských soustav. Pro Engliše byla nesporným pozitivem a stěžejním prvkem kapitalistické hospodářské soustavy volná soutěž, která „samočinně vytváří rovnovážný pořádek a tento vede k maximální produktivitě. Výkonnost a hospodářský pokrok jsou hlavní předností kapitalistické soustavy“; individuální zájem je hybným perem výkonnosti [Hospodářské soustavy, 1990, s. 60 a 99]. Na druhé straně je však tato soustava předmětem kritiky, která pramení ze zájmu na určitém sociálním stavu společnosti, ze zájmu na určité solidaritní soudržnosti společnosti.

Engliš však kategoricky odmítal různé představy solidaristického nebo komunistického uspořádání společnosti, které považoval nejen za neuskutečnitelné, tedy pouze modelové, ale i za odporující zájmu na hospodářské výkonnosti, produktivitě, pokroku. Přesto však podle jeho názoru pronikají určité solidaristické prvky do kapitalistického hospodářského systému, a to do státní hospodářské a sociální politiky, která na individualistickém základě usiluje o rovnoměrnější vývoj společnosti. Engliš charakterizuje pronikání těchto prvků do státní hospodářské politiky v kapitalismu jako „solidaristické jádro státního hospodářství“, protože jediné tak je podle něho smysl státního hospodářství v kapitalismu pochopitelný a vyložitelný. Mohou to však být jen takové solidaristické prvky, které nerozloží individualistický základ státního hospodářství.

Jde tedy u Engliše o částečný solidarizmus, budovaný na individualistické tržní základně, kdy stát na sebe bere určitý rozsah „péče“ o společnost buď proto, že se jí neujal soukromý kapitál – trh a stát ji považuje za důležitou ze svého určitého solidaristického hlediska –, anebo proto, že ji vůbec nechce ponechat soukromému podnikání. V tomto vývoji spatřoval Engliš i praktické vyústění sporů o individualizmus a solidarizmus. Vyjádřil to názorem, že „solidarizmu zůstane úkol, aby byl zabezpečen rovnoměrnější, a proto trvalejší vývoj celku, a individualizmu úkol, aby byl hybným perem pokroku a blahobytu“ [Hospodářské soustavy, 1990, s. 128].

Tato solidaristická aktivita státu – centra je „budována na soustavě individualisticko-kapitalistické a představuje jen určitou doplňkovou nadstavbu nad ní; hospodářská aktivita státu se stává složitou.“ [Soustava národního hospodářství, 1938, sv. II, s. 53–54] Obsahuje totiž:

1. prvky solidaristického pohledu na společnost, tedy zájem státu na určitém vývoji společnosti z hledisek sociálních, zdravotních, kulturních atd. Tento solidaristický cíl nebo jeho představa nejsou však nikde konkrétně vysloveny, nejsou ani vyjádřeny žádným zákonem nebo statutem (anebo jen velmi zhruba, například ve vládních programech), takže musíme na tento účel státní aktivity zpravidla usuzovat z konkrétního rozhodování vlády, parlamentu [Soustava, II, s. 64]. Solidaristické jádro státního hospodářství má své specifické opatřování prostředků (daně ukládané podle únosnosti podnikové a osobní) a má své specifické upotřebení těchto prostředků (pro celek, pro jednotlivce) podle svých hledisek. Daň je solidaristický příjem státního rozpočtu podle únosnosti podřízených hospodářství – domácností a podniků; použití prostředků z daní probíhá podle objektivní potřeby státu, je solidaristickým výdajem státu podle jeho objektivních potřeb, bez úplaty. A podle toho Engliš konstruoval obsahové propojení společenských nákladů z ukládání daní se společenským prospěchem – užitek z upotřebení daní –, konstruoval tzv. daňové zásady spravedlnosti, etiky, parity škod, proporcionality a progresu zdanění, existenčního minima atd.;

2. prvky vlastního podnikání státu na ziskových principech ve státních podnicích. Stát může mít i své podniky vedené kapitalisticky na principu

výnosovém, tedy se ziskovým nebo ztrátovým vztahem ke státnímu rozpočtu;

3. prvky kooperativního řízení státních závodů. Je řada státních aktivit, které poskytují služby zájemcům za úhradu nákladů na principu ekvivalence. Do státního rozpočtu přichází tato úhrada ve formě poplatku.

Státní hospodářství tedy není jednotným hospodářstvím, je to „aglomerát více hospodářství, a to jednoho hospodářství solidaristického na straně jedné a více závodů kooperativních a samostatných hospodářství výdělečných na straně druhé“ [Soustava národního hospodářství, 1938, sv. II, s. 218]. A podle toho, resp. adekvátně k tomu musejí být uspořádány finance a státní rozpočet. Státní finance a státní rozpočet, tedy hospodářská aktivita státu, nejsou obsahově a funkčně jednotné, i když subjektem všech těchto aktivit je stát (konkrétně: vláda, parlament). Nezáleží jen na právním nebo ústavním vlastnictví státu, ale i na předmětu a obsahu tohoto vlastnického vztahu, a tedy na metodách výkonu státního vlastnického práva a také na tom, aby byly adekvátní jeho obsahu.

Engliš výslovně odmítal takové teorie veřejných, státních financí, a tedy i takovou rozpočtovou praxi, která nerozlišovala různé funkce státní hospodářské aktivity a tyto funkce „směšovala“, prostě sečítala různé příjmy a výdaje vlády do jednoho rozpočtu jako pokladní položky. Odmítal tradiční finanční vědu, která podle něho byla často jen „shlukem“ různých „praktických maxim, primitivním popisem jednotlivých daní, poplatků, různých příjmů státního rozpočtu a chyběl pohled na různé funkce a smysl státních výdajů“ [Soustava národního hospodářství, 1938, sv. II, s. 55].

Takové bylo Englišovo – velmi stručně naznačeno – myšlenkové zázemí, když přistupoval počátkem druhé poloviny 20. let k reformě struktury státního rozpočtu a daňové soustavy.

Reforma státního rozpočtu

Rozpočtové právo nového československého státu vycházelo z dřívějšího rakouského práva, jehož základem byla rozpočtová pravidla zavedená ministerstvem financí v říjnu 1863 a císařským nařízením v listopadu 1866. Tyto normy byly postupně doplňovány a upravovány podle situace ve vývoji vládních rozpočtů a byly posléze převzaty i do československého zákonodárství, a to obecným recepčním zákonem č. 11/1918 Sb., pouze se zřetelem ke změnám vyplývajícím z nových státoprávních poměrů, jak byly kodifikovány nejprve v prozatímní ústavě (č. 37/1918 Sb.) a definitivně v ústavní listině z 29. února 1920 (č. 21/1920 Sb.). Na tento normativní základ pak navazovaly dílčí úpravy, které byly zejména součástí finančních zákonů o státních rozpočtech pro jednotlivé roky.

Struktura státních rozpočtů a pravidla jejich sestavování odpovídaly až do roku 1926 teoretickým názorům i praktickým zkušenostem, jež převládaly v druhé polovině 19. století v rakouské části habsburské monarchie. Rozhodujícím požadavkem byla pokladní rovnováha vládních financí; podružná byla kritéria systémového uspořádání nebo jakákoliv kritéria národohospodářské rovnováhy, daňové únosnosti atp. Byly „promíchány“ příjmy a výdaje týkající se vlastní státní správy s příjmy a výdaji státních podniků; ve vládním rozpočtu byly vedeny dotace pro samosprávné svazky (obce, okresy, země) jako běžné výdaje; mezi běžné příjmy a výdaje se zahrnovaly

příjmy a výdaje státního dluhu atd. Ve struktuře rozpočtu se například nerozlišovaly investice do státní správy a investice do státních podniků (jako byly např. státní železnice, pošty, lesy, lázně atd.).

Hlavním kritériem bylo členění příjmů a výdajů na řádné a mimořádné, aby tzv. řádné výdaje byly hrazeny z řádných, tedy běžných a opakujících se příjmů, zatímco pro mimořádné výdaje se měly určovat mimořádné zdroje. Stále otevřenou a diskuzní, často zpolitizovanou otázkou bylo, co jsou to výdaje řádné a mimořádné, jaké daně, resp. příjmy mohou být zaváděny pro tzv. mimořádné výdaje. Namítalo se, že dělení příjmů na řádné a mimořádné je hlediskem pouze pokladním, finančním, se kterým se však nevystačí, chceme-li nebo potřebujeme-li posuzovat a hodnotit finanční systém státu z hlediska národohospodářského, tj. jaký vliv má na produktivitu země, a z hlediska sociálního, tj. jaký vliv má na zatížení důchodů a vůbec na důchodovou situaci v zemi.

Vědělo se už od prvních roků republiky, že s rozpočtovým režimem převzatým z Rakousko-Uherska se nevystačí. Alois Rašín ve svém vystoupení na zasedání Národního shromáždění 25. února 1919, kdy byl přijat zákon o jeho proslulé měnové reformě, nastínil tři směry nové rozpočtové politiky: (1) upravit státní rozpočet tak, aby nebyl pasivní; (2) při provádění státního rozpočtu šetřit, dělat jen to, co je nevyhnutelně potřebné, a všechno ostatní, co nemusí být hned, odkládat na budoucí časy; (3) schodky, které by přece jen vznikly, kryt novými daněmi. Šlo tedy o jasnou direktivu rozpočtové politiky pro první léta nového státu. Bylo však zřejmé, že stejně naléhavě je opustit zastaralý, vývojem nových finančních teorií i nových podmínek finanční praxe překonaný systém. Hledalo se řešení, které by vyústilo v modernizaci obsahu i pravidel státní rozpočtové politiky. Úvahy o rozpočtové reformě byly silně ovlivňovány finanční teorií Karla Engliše, a když se stal v prosinci 1925 opět ministrem financí, byly ovlivňovány i jeho praktickým profesním zájmem. Nové pojetí konstrukce státního rozpočtu a rozpočtových pravidel postupně krystalizovalo do několika postulátů:

- Finanční politika nesmí ulpět na elementární zásadě finanční rovnováhy, ale musí vyjadřovat základní cíle a priority státní politiky; musí respektovat vztah mezi společenskou škodou vznikající z ukládání daní a společenským prospěchem z použití daní, a to z hlediska hlavních hospodářských, sociálních, kulturních, zdravotních a dalších cílů státního, resp. společenského zájmu.
- Pouze se zřetelem k prioritám a cílům státní politiky a se zřetelem k daňové věcné a osobní únosnosti bude určován rozsah rozpočtových příjmů a výdajů, resp. jejich horní nebo spodní hranice.
- Metody a způsoby, jak se k veřejným účelům odčerpávají prostředky z výnosu národní práce, z národního důchodu, zejména soustava daňová a poplatková, musejí odpovídat cílům státní politiky.
- Hlavní funkce státu se musejí zřetelně odrážet ve struktuře státního rozpočtu.

Zhruba v tomto pojetí byl připraven státní rozpočet na rok 1927 a pak na další roky. Karel Engliš jako ministr financí ho zdůvodnil, resp. spíše vyloužil jeho nové pojetí, v Poslanecké sněmovně 14. října 1926 a v Senátu 20. října 1926. Byl to výklad vpravdě „profesorský“, vědecký. Rozpočet byl rozčleněn do čtyř skupin:

1. V první skupině, která byla jádrem rozpočtu, byly zahrnuty příjmové a výdajové položky v sestavě vyjadřující – aspoň hrubě – výše uvedené Englišovo pojetí obsahu státní hospodářské a sociální politiky, její „solidaristické jádro“. Označovala se jako rozpočet státní správy.

2. Do druhé skupiny byly zahrnuty výsledky hospodaření státních podniků, tedy subjektů sice ve vlastnictví státu, ale pracujících přibližně na komerčních principech.

3. Do třetí skupiny byly zahrnuty ty hospodářské subjekty státní správy, které měly pracovat – v dnešní terminologii – na principu vlastního nevýdělečného financování. Patřily sem zejména samosprávné svazky, kde úhradou nákladů (výdajů) nebyla daň, ale poplatek.

4. Čtvrtá skupina byla rozpočtem státního dluhu, vnitřního i zahraničního.

Všechny čtyři skupiny tedy umožňovaly jasnější pohled na principiálně odlišné finance státu. Dnes bychom to označili jako funkční a systémovou transparentnost rozpočtu. Pro výsledný finanční součet byly propojeny svými saldy. Celkově byl státní rozpočet na rok 1927 aktivní částkou 20 mil. korun. K obsahu tohoto rozpočtu je třeba navíc dodat, že do výdajů byl plně zahrnut nejen úrok, ale i úmor (!) státního dluhu. V posledním předkrizovém státním rozpočtu na rok 1929, který byl rovněž sestaven jako přebytkový částkou 36 mil. Kč, byl do výdajů zahrnut úrok ze státního dluhu ve výši 1,7 mld. Kč a úmor státního dluhu ve výši 0,5 mld. Kč.

Přesto se Englišovi nepodařilo svou rozpočtovou teorii realizovat zcela. Především bylo obtížné zvláště vyčlenit skupinu státních služeb s poplatkovou úhradou. To předpokládalo zásadní reformu uspořádání a financování státních aktivit poskytovaných za úplatu nebo aspoň za částečnou úhradu nákladů; poplatkové normy – zákony, vládní a různé administrativní zásahy – byly tak vžité a pestré, že jejich překonání by bylo samo o sobě složitým úkolem. A posléze se ukázalo jako vážný problém převést důsledně do veřejných financí, tedy do praktického státního rozhodování, Englišovu představu státního centra konstruovaného na určitém solidaristickém propojení – tedy na určité mezigenerační a generační solidaritě – společnosti, jejímž základem je hospodářský i morální individualismus. Ale přesto – ve srovnání s dřívější rozpočtovou prostoduchostí – to byla změna, která stojí i dnes za povšimnutí.

Nad pohledem na pokladní, resp. finanční rovnováhu rozpočtu začal převažovat pohled na rovnováhu věcnou, obsahovou, který měl ukázat, jaké základní aktivity státu jsou v nerovnováze a jaké jsou prameny této nerovnováhy. Měl ukázat, k jaké státní aktivitě se vztahují různé požadavky nebo potřeby investiční, provozní, mzdové a další a jaké je propojení požadovaných rozpočtových úhrad s věcně příslušnými rozpočtovými příjmy. Měl ukázat stupnici rostoucích společenských nákladů spojených s ukládáním daní a stupnici klesajících společenských prospěchů vyplývajících z použití daní.

Rozpočtová reforma byla odvážným zásahem i v souvislosti s problematikou dluhového zatížení mladého státu. Státní dluh po skončení deflačního rašínovského období, tj. ke konci roku 1925, dosahoval podle závěrečného účtu 26,6 mld. Kč, z kterých připadalo na vnitřní dluh 21,4 mld. Kč a na zahraniční dluh 5,2 mld. Kč. V období tzv. měnové stabilizace, tj. za roky 1926 až 1929, kdy došlo ke spojení československé koruny se zlatem, se zvýšil pouze o 2,3 mld. Kč, takže dosahoval ke konci roku 1929 částky 28,9 mld. korun, což odpovídalo zhruba 32,1 % čistého národního důchodu (podle propočtů studijního oddělení Národní banky československé).

Kromě toho byl od roku 1919 součástí státního dluhu i tzv. státovkový dluh, který byl dluhem monetárním a představoval krytí emitovaných státovek, od roku 1926 pak bankovek. Vznikl z pohledávky státu vůči zaniklé

Rakousko-uherské bance za převzaté bankovky při měnové reformě v březnu 1919, za převzaté zálohy pohledávky u této banky a za převzaté pokladniční poukázky – v celkové výši 10,1 mld. Kč. V měnových výkazech pak vyjadřoval úvěrové krytí emitovaných peněz. Po jeho částečném splácení hlavně z výnosů dávky z majetku a dávky z přírůstků majetku přešel v roce 1926 do aktiv nově vzniklé Národní banky československé částkou 5,1 mld. Kč s označením „státovkový dluh“. Vláda vydala 2. února 1927 Národní bance československé na tuto položku dlužní úpis s uvedením přesného režimu splácení; dlužní úpis byl schválen oběma komorami Národního shromáždění v březnu 1927 a byl postupně splácen, s poslední splátkou v září 1938. Vedení Národní banky mělo zájem na splácení státovkového dluhu z důvodů měnových, protože se tím vytvářel prostor pro pružné krytí oběživa běžnými metodami, zejména reeskontním a lombardním úvěrem.

Daňová reforma

Rovněž daňový systém převzal nový československý stát z rakousko-uherské monarchie. Tento systém však přirozeně nevyhovoval novým politickým ani hospodářským podmínkám. Byl jinak uspořádán v českých zemích a jinak na Slovensku a na Podkarpatské Rusi, protože daňové zákonodárství bylo v obou částech habsburské konfederace odlišné. Byl to navíc systém zastaralý, jehož základem byla berní reforma z roku 1896 v Rakousku a z let 1883 a 1909 v Uhrách; docházelo k častým úpravám daňových povinností, zejména v průběhu první světové války. Byl to systém velmi pestrý, až nepřehledný – jako důsledek finanční tísně, když si obě vlády, rakouská i uherská, vypomáhaly různými takovými daňovými zásahy, které byly finančně vydatné a zároveň administrativně snadno proveditelné. Chybělo jakékoliv jednotici, teoreticky propracované daňové kritérium.

Vznik samostatného Československa a nečekané rozpočtové problémy v jeho prvních letech vyvolávaly potřebu řady nových dílčích a pragmatických různě motivovaných daňových opatření. Proto už na letním zasedání Národního shromáždění v roce 1921 při projednávání vládních návrhů z oboru přímých daní se připomínala potřeba zásadní daňové reformy, která by unifikovala daně celého státu, kodifikovala takřka už nepřehlednou řadu rozptýlených daňových předpisů a hlavně modernizovala daňový systém. Byl to však velmi obtížný záměr, protože deflační politika z první poloviny 20. let sice vedla k radikálnímu uspořádání měnových poměrů a ke vzestupu kupní síly koruny, ale zároveň vyvolala exportní a vůbec výrobní krizi s vážnými dopady do státních financí. Teprve přechod k politice měnové stabilizace od roku 1925, vyrovnané státní finance a vstup do let hospodářské prosperity vytvořily příznivé podmínky pro realizaci tak potřebné zásadní daňové reformy. Rychlý spád a nové myšlenky vnesl do reformního díla Karel Engliš, když na podzim 1925 opět převzal úřad ministra financí. Pokusil se prosadit do nové daňové soustavy i své teoretické pojetí veřejných financí.

Šlo o dílo, jehož rozsah i způsob zpracování musíme i dnes obdivovat. První ucelené návrhy a studie se objevily už v letech 1923 a 1924. Těžiště prací se pak přesunulo přímo do rozpočtových výborů obou komor Národního shromáždění. Mimo to byla vytvořena 10členná expertní skupina, která zorganizovala i rozsáhlou anketu odborníků k posouzení prvních návrhů; tato

skupina sama zasedala v 25 schůzích. Všechny práce se soustřeďovaly k reformě přímých daní, které měly být pilířem nového daňového systému.

Konečný elaborát měl 404 paragrafů, s obšírnou důvodovou zprávou, ke které Karel Engliš sám zpracoval „všeobecnou část“, obsahující finančně vědecké a finančně politické zdůvodnění reformy. Celý materiál měl 310 stran. Parlamentní projednávání bylo složité; pro jeho ilustraci stačí uvést, že bylo zpracováno přes dva a půl tisíce pozměňovacích návrhů. Byly posuzovány i politicky v 16členné komisi složené ze zástupců většinových stran Poslanecké sněmovny a Senátu. V Poslanecké sněmovně se projednával návrh zákona od ledna do května 1927 v 26 schůzích rozpočtového výboru a v 7 schůzích pléna; v Senátu se projednával v květnu a v červnu 1927 v 9 schůzích rozpočtového výboru a pléna. Daňová reforma pak byla publikována jako zákon z 15. června 1927 pod číslem 76/1927 Sbírky zákonů.

Záměr reformy však byl z národohospodářského hlediska mnohem širší než jen unifikace, kodifikace a modernizace daňové soustavy. Šlo zároveň o takovou její obsahovou orientaci, která by více odpovídala zájmům Československa v situaci, jaká se utvářela ve světě po skončení války. Měla zajišťovat dva cíle státního hospodářského zájmu, které Engliš jasně formuloval:

1. Napravit rozpor dosavadní daňové soustavy s hospodářskými zájmy státu. Tento rozpor byl zřejmý ze struktury daňového zatížení, když:
 - a) tzv. daně obchodové (např. obrátová, uhelná, dopravní) postihují produkt před jeho finalizací, tedy jako výrobní náklad, a doprovázejí produkt i při vývozu. Jsou tedy přímým soutěžním faktorem ve styku s cizinou. A právě tyto daně byly v celkovém daňovém zatížení největší; připadalo na ně 40 %, což bylo v rozporu s exportním zájmem. Cílem bylo postupně je snižovat, ovšem v závislosti na rozpočtových možnostech;
 - b) daň důchodová a daň výnosové sice nejsou přímým soutěžním faktorem ani pro vnitřní, ani pro zahraniční trh, protože postihují výsledek soutěže – výnos nebo důchod –, brzdí však tvorbu kapitálu, a tedy pokrok v technickém vybavení podniků. Jsou tedy nepřímým soutěžním faktorem kapitálovým, a tedy pro stát, který potřebuje kapitál, neškodlivější. Zatížení právě těmito daněmi bylo vysoké – daň výnosová odčerpávala skoro polovinu výnosů podniků, daň důchodová až 40 %; takové zdanění spíše vyhánělo kapitál za hranice, než aby podporovalo jeho domácí užití. Mimo to stav důchodové daně a výnosových daní byl „chaotický“, protože stát si právě jimi nejvíce vypomáhal jak za války, tak v průběhu deflační politiky. Cílem proto bylo urychleně tyto daně snížit;
 - c) daně spotřební, které postihovaly určité produkty po jejich dokončení; nejsou přímým soutěžním faktorem ve styku s cizinou, protože při vývozu „odpadají“ a při dovozu na celní hranici naopak „naskakují“. Jsou však nepřímým soutěžním faktorem, protože zdražují životní úroveň. Jejich snižování se však ukazovalo jako zvláště obtížné, i když se z mnoha stran připomínalo, že by se tím ulehčilo spotřebě a zvyšoval se tím odbyt s pozitivními důsledky pro výrobu. Snižování spotřebních daní by však muselo být kompenzováno snížením veřejných výdajů nebo jinými daněmi; šlo by tedy pouze o přesuny ve struktuře užití kupní síly.
2. Ulehčit, resp. usnadnit podnikatelskou aktivitu v zemi. Dosavadní soustava přímých daní, zejména v souvislosti se státními mimořádnými přírážkami a ve složité konstrukci samosprávných přírážek, podlamovala podnikavost, a to zejména ve vztahu k cizině, kde bylo celkové daňové zatížení nižší. Šlo tedy o to, aby daňová reforma důsledně respektovala kritéria Englišovy tzv. věčné daňové únosnosti. Těžiště řešení mělo být v důchodové daní a z výnosových daní v daní výdělkové. Novým zákonem o přímých daních se důchodová daň snížila průměrně o 40 %; ke snížení došlo i u obou výdělkových daní – u všeobecné výdělkové daně ve vyšších výnosových stupních a u zvláštní výdělkové daně vůbec. Kromě toho u obou těchto výdělkových daní byl stanoven limit pro přírážky veřejné samosprávy, aby se zabránilo „předanění“.

Reformou z roku 1927 byla poznamenána celá daňová soustava. Zejména byla vytvořena nová struktura přímých daní (v pozdějších letech ovšem modifikovaná drobnými úpravami):

a) *Daň důchodová* – postihovala důchod fyzických osob, tj. příjmy (peněžní i nepeněžní) z pozemků, budov, z výdělečného podnikání, ze zaměstnání a z kapitálu. Předepisovala se hlavě rodiny (postihovala tedy důchod domácnosti). Daňové zatížení bylo progresivní - od 1 % až do 28 % celého čistého důchodu; některé zdroje důchodů byly zdaňovány srážkami (např. mzdy).

b) *Všeobecná daň výdělková* – postihovala čistý výnos podniku, resp. každého zaměstnání směřujícího k dosažení zisku, pokud nepodléhalo zvláštní dani výdělkové. Byla tedy daní jednotlivců a osobních sdružení. Nebylo jí podrobena zemědělské a lesní hospodářství, zahradnictví a rybářství. Daňová sazba byla 2,5 % až 4,0 % z dosaženého výnosu, přičemž progresse byla odstupňována ještě podle výnosu do a nad 40 000 Kč.

c) *Zvláštní daň výdělková* – postihovala čistý výnos společností v zákoně vyjmenovaných: akciové společnosti, komanditní společnosti na akcie, těžírstva, společnosti s. r. o. a pravovárečná měšťanstva. Daňová sazba byla 8 % (od roku 1930 zvýšena na 9 %). Pro některé druhy organizací byly zvláštní sazby.

d) *Daň pozemková* – postihovala výnos z pozemků, které lze obdělávat (tedy i z pozemků v dané době neobdělávaných), tedy ze zemědělských a lesních pozemků, rybníků atd. Základem daně byly výnosy, s nimiž byly jednotlivé pozemky zapsány v pozemkovém katastru (podle určitého koeficientu zapsaného výnosu pro určité druhy pozemků). Daňová sazba byla 2 % daňového základu zvýšeného příslušným koeficientem.

e) *Daň domovní* – placená z budov, a to jako *daň činžovní* (všechny budovy v Praze, Brně a Bratislavě, v lázeňských místech a dále v obcích, kde byla více než třetina obytných místností pronajata, nebo u budov zcela nebo z větší části pronajatých); základem daně bylo nájemné nebo nájemní hodnota – se sazbou 8 % až 12 % podle velikosti obcí; jako *daň domovní třídní*, která postihovala nájemní hodnotu u budov nepodléhajících činžovní dani; byla určena pevnou sazbou v Kč pro různé veliké budovy.

f) *Daň rentová* – postihovala požitky z majetku, činnosti a práv, které nebyly postiženy pozemkovou, domovní nebo výdělkovou daní. Byla to tedy daň subsidiární a týkala se osob fyzických i právnických (patřila sem i srážková daň z úroků).

g) *Daň z tantiém* – se sazbou 10 % a s přírážkou odstupňovanou podle celkového objemu požitků, které v tom kterém roce akciová společnost celkem vyplatila – a *daň z vyššího služného*, tedy ze služného, které přesahovalo 100 000 Kč ročně; sazba byla 3 % z částky přesahující tuto hranici.

h) *Daň z obohacení* – zahrnovala jednak *daň dědickou* a jednak *daň darovací*. Daňová sazba měla velkou progresi – od 2 % do 55 %. Rozhodující byla výše jmění a příbuzenský poměr mezi nabyvatelem a zůstavitelem, resp. dárce.

I přes toto zásadní přebudování daňové soustavy (které zároveň zavedlo nový systém samosprávných přírážek, nově upravilo dotační politiku pro obce, okresy a země a prosadilo stejný daňový systém pro celé státní území) nelze konstatovat, že tato soustava zcela odpovídala Englišově daňové teorii. Byla do značné míry pragmatickým ústupkem vžité tradici a zvyklostem; nepodařilo se důsledně prosadit myšlenku osobní a věcné únosnosti daní. Ze-

TABULKA 1

	1929		1935	
	mil. Kč	podíl v %	mil. Kč	podíl v %
přímé daně	2 031	18,2	1 763	20,5
– důchodová	1 430		774	
– všeobecná výdělková	48		48	
– zvláštní výdělková	88		64	
– pozemková	87		109	
– domovní	101		174	
– ostatní	277		594	
obratová a přepychová daň	2 346	21,0	2 313	26,8
spotřební daně	1 938	17,3	1 987	23,1
poplatky	2 107	18,9	1 830	21,2
cla	1 430	12,8	674	7,8
státní monopoly	1 309	11,8	53	0,6
celkem	11 161	100,0	8 620	100,0
výsledné rozpočtové příjmy	10 444		10 553	
národní důchod (čistý)	90 000		58 400	
podíl daní, poplatků na ND	12,4 %		14,8 %	

poznámka: Údaje o výši národního důchodu jsou převzaty z propočtů studijního oddělení Národní banky československé.

jména přežívající mnohost daní byla překážkou aplikace „modelové“ konstrukce daní. Už samotná složitost legislativního procesu – z hlediska formálního i věcného – dostatečně ukazuje, jaké překážky bylo nutné překonat. Přesto byl – ve srovnání se zastaralým a prakticky už rozloženým a roztržitým dosavadním daňovým „systémem“ – výsledek vynikající. Šlo o moderní daňovou soustavu srovnatelnou s vyspělými daňovými systémy západoevropských zemí, a zejména přizpůsobenou hospodářské struktuře státu.

Nepodařilo se souběžně s reformou přímých daní adekvátně – podle Englišových kritérií daňové osobní a věcné únosnosti – reformovat nepřímé daně. Jejich systém v podstatě přetrvával, byl to daňový blok těžko „pohnutelný“, a to i z hlediska fiskálního zájmu na spolehlivém a technicky pohodlném prameni příjmu. Svědčí o tom struktura daní ke konci 20. let a v 30. letech:

a) *daň z obratu* – byla zavedena už od 1. ledna 1920 (původní zákon č. 658/1919 Sb. byl mnohokrát novelizován) a postihovala úplaty za dodávky a výkony (vč. dovozu); sazba daně byla 2 %;

b) *daň přepychová* – vztahovaly se na ni zásadně předpisy o dani z obratu, ale týkala se jen předmětů a výkonů taxativně určených; sazba byla trojí: 12 %, 10 % a 2 % podle druhů a účelů;

c) *daně spotřební* – postihovaly diferencovaně určité druhy výrobků a výkonů: daň z uhlí, z masa, z vína, z piva, z minerálních olejů, z lihu, z cukru, ze zápalek, z loveckých zbraní, daň potravní „na čáře“ (vybírání při dovozu potravin do určitých měst) atp;

d) *daň burzovní* – z obchodů s cennými papíry; odváděli ji zprostředkovatelé burzovních obchodů vždy jednou měsíčně, a to i z obchodů uzavřených mimo burzu. Sazba daně byla určena podle druhu cenných papírů (například nejvyšší sazbu 50 hal. z každých 1 000 Kč měly papíry dividendové).

Ještě složitější byla situace v systému *poplatků*, které v Englišově teoretické konstrukci státních financí měly být ekvivalentní úhradou nákladů za poskytované státní služby. Zavádění poplatků za různé úřední výkony, za různé veřejné služby a jejich časté změny bez zřetele k vlastní funkci a smyslu poplatků se prováděly bez jasných kritérií státní finanční politiky. Poplatkový režim byl pokračováním tradice, jejíž počátek byl v Rakousko-Uhersku v druhé polovině 19. století. Do skupiny poplatků se zahrnovala i *daň z železniční dopravy, daň z motorových vozidel, telefonní poplatky* atp.

Na celkových rozpočtových příjmech z daní, poplatků, cel a monopolů se podíl jednotlivých druhů měnil v úzké závislosti na hospodářském vývoji – srov. *tabulka 1*.

Stabilizační bilance

Součástí rozpočtové a daňové reformy bylo i zavedení tzv. stabilizačních bilancí. Když se na přelomu 20. let skončilo s deflační politikou – která se výrazně projevila ve vzestupu kurzu koruny a v poklesu cenové hladiny – a přešlo se k politice měnové stability, byl přijat zákon o stabilizačních bilancích (č. 78/1927 Sb.). Bylo to pozoruhodné řešení:

- Sestavení stabilizačních bilancí nebylo obligatorní, ale fakultativní. Ponechávalo se na podnicích, zda chtějí tyto bilance sestavovat.

- Pro ocenění podnikového majetku, tedy pro režim odpisů a pro výpočty daňového základu, nebyly v zákoně uvedeny přesné předpisy, ale jen obecná maximální hranice, která nesměla být při novém oceňování překročena; tato hranice byla stanovena zvlášť pro stroje a zařízení a zvlášť pro všechny ostatní předměty v trvalém užívání podniků.

- Nové ocenění bylo kontrolováno finančními úřady.

- Přebytek nebo úbytek jmění, který vznikl přeceněním, měl přesně určený postup vypořádání. Například bylo nepřipustné, aby přebytek, resp. výnosy, které vznikly z přecenění, se použily k rozdělení z titulu zisku v jakékoliv formě; musely být použity jako rezerva. A úbytky vzniklé z přecenění, resp. ztráty musely být vyrovnány z rezervních fondů, případně odpisem akciového kapitálu.

Bylo to řešení odpovídající tehdejší měnové situaci v Československu; je i dnes zajímavé, protože se jednalo o vypořádání se s vlivy měnového charakteru. Přecenění bilančních aktiv mělo dvojí význam – jednak pro podnik, aby věděl, na čem skutečně je, a jednak pro státní finance, aby z nereálně propočtených odpisů a vykalkulovaných výsledků neměly fiktivní příjmy.

* * *

Lze tedy bez nadsázky konstatovat, že rok 1927 byl systémovým zlomem v ekonomické historii prvního Československa, a to zlomem jednoznačně pozitivním. Všechny jeho prvky – nové pojetí a struktura státního rozpočtu, nový daňový systém odpovídající exportní struktuře země a provedení stabilizačních podnikových bilancí jako nutný důsledek poválečného měnového vývoje – byly výsledkem dobře uváženého rozhodování s příznivými dopady na chod ekonomiky. Poučné pro nás může být i to, jak bylo toto řešení zasazeno i do tehdejších systémových a věcných souvislostí. Československé hospodářství dostalo v těchto reformních krocích cenný impuls k pro-

speritě, k finanční rovnováze a k měnové stabilitě – i když jen na krátkou dobu, když pak světová hospodářská krize, německá okupace a další události zmařily původní záměry rozpočtové a daňové reformy. I přes to můžeme říci, že události roku 1927 jsou v mnohém pro nás i dnes zajímavé, v něčem dokonce podnětné, a je proto dobře si je podrobněji připomenout.

LITERATURA

- ENGLIŠ, K.: Hospodářské soustavy. Praha 1990, 128 stran.
ENGLIŠ, K.: Soustava národního hospodářství. Sv. II. Praha 1938, 725 stran.
ENGLIŠ, K.: Tři roky finanční politiky. Praha 1929, 49 stran.
HORNA, M.: Měnová politika. Praha 1945, 428 stran.
KOZÁK, J.: Československá finanční politika. Praha 1932, 244 stran.
KOZÁK, J.: Finanční politika československá v době krise. Praha 1937, 78 stran.
PALKOVSKÝ, B.: Národní banka československá a náprava měny. Praha 1925, 212 stran.
Státní rozpočet Republiky československé pro rok 1927. Praha 1927, 55 stran.
Slovník veřejného práva československého. Sv. I.–IV. Praha 1929.

SUMMARY

On the Budget and Tax Reform before 70 Years

František VENCOVSKÝ – Prague School of Economics, Monetary Theory and Policy Chair

When Czechoslovakia was founded in 1918, it was clear that the economic system would have to be built on two pillars: a strong currency and healthy public finance. These two goals were accomplished due to two giants of economic policy. Alois Rašín was recognized as the creator of the excellent Czechoslovak currency and as an advocate of the trend toward the connection of the Czech crown and gold; Karel Engliš gave a solid base to state finances with his radical budget and tax reforms.

The budgetary regulation of the new state was based on the Austrian law originating from the 1860's. These standards were gradually complemented and adjusted. The balanced budget was the most important requirement. The first Minister of Finance, Alois Rašín, outlined three goals for the new budgetary policy: to aim for a non-deficit budget, to make all possible saving (to delay all expenditures which are not necessary now), and to finance unavoidable deficits finance only through new taxes.

The main interest of Karel Engliš, who became Minister of Finance again in 1925, was to find the new modern system of state budgetary regulation. He aimed at classification of budgetary revenues and expenditures so they would better reflect different direction of economic policies. Budgets for 1927 and on were prepared according to this new structure. The budget was divided into four sections: (1) consisted of revenues and expenditures reflecting the main goals of the state economic and social policies – the so-called 'solidarity core' of the budget as Engliš understood it; (2) consisted of the results of state enterprises operating mainly on commercial principles; (3) covered those units of public self-government working on a non-for-profit principle, who were not financed by taxes but by fees; (4) the budget of state debt, domestic as well as foreign.

The final balance was the result of a consolidation of the four balances of the individual sections.

The tax reform was carried on together with the reform of the state budget. The tax system was modernized and adjusted to the changed economic conditions of the new state and also unified for the whole territory. The attention was paid especially to direct taxes, namely to the income taxes, that covered monetary and non-monetary revenues of households. The role of indirect taxes was diminished, although later on these taxes became a welcomed revenue source.