

Glosy a aktuality.

Základ daně z obratu u advokátů a notářů.

Na str. 126 předposledního (III.) ročníku pod titulem »Opatrnost při přiznávání daně z obratu u advokátů« jsme upozorňovali na zajímavou otázku, zda lze prosadit, aby za platnosti starého zákona o dani z obratu ze základu obratové daně u advokátů byly vylučovány soudní a jiné poplatky, které advokát platí za strany, a to jednak takové, za které neručí, a jednak takové, za které ručí.

Otázka tato zůstala bez uspokojivého vyřešení, neboť dosud Nejvyšší správní soud neměl příležitost se jí zabývat i v praxi byla finančními úřady zodpověděna záporně.

Podle nových ustanovení vl. nař. 314/40 a 315/40 Sb. o dani z obratu, možno tuto otázku pokládati za rozřešenu.

Ustanovení, z nichž se podává rozřešení, jsou tato:

1. § 5 vl. nař. 314/40:

»Poplatníkem jest podnikatel«.

2. § 6 vl. nař. 314/40:

(1) Podnikatelem jest ten, kdo vykonává samostatně činnost živnostenskou nebo povolání. Podnik zahrnuje veškerou živnostenskou činnost nebo povolání podnikatele. Živnostenskou činností nebo povoláním je každá trvalá činnost k dosažení příjmu, i když chybí úmysl dosáti zisku nebo když sdružení osob je činné jen pro své vlastní členy.

(2) Živnostenská činnost nebo povolání nejsou vykonávány samostatně,

1. pokud fyzické osoby jsou jako jednotlivci nebo ve sdružení včleněny do podniku tak, že jsou povinny řídit se příkazy podnikatele;

2. je-li právnická osoba podřízena vůli podnikatele tak, že nemá vlastní vůle (společnost organicky závislá).

(3) Výkon veřejné moci není živnostenskou činností nebo povoláním.

Podnikatelem může být ovšem nejen osoba fyzická nebo právnická, nýbrž i takové sdružení osob, které není právnickou osobou, na příklad vedle veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti také společnost podle občanského práva, jakož i společnost příležitostná. To plyne zřejmě přímo z ustanovení § 8, odstavec 1, čís. 4 vl. nař. 314/40, které stanoví:

Za nezaplacenou a bezvýsledně upomnutou daň i její příslušenství ručí celým svým jměním:.....

4. účastníci příležitostných sdružení, a to za daň, kterou jest příležitostné sdružení povinno platiti, za dobu, po kterou se ho zúčastnili.

3. § 9, odstavec 3 vl. nař. 314/40:

(1) V případě § 1, č. 1 zdaňuje se obrat podle přijaté úplaty. Úplatou je vše, co příjemce dodávky nebo jiného plnění vynaloží, aby nabyl dodávky nebo jiného plnění; k úplatě patří také to, co poskytne podnikateli za dodávku nebo jiné plnění někdo jiný než příjemce. Cizozemské hodnoty přepočítají se podle bližšího ustanovení dalšího vládního nařízení. V případě § 1, č. 2 nastupuje na místo přijaté úplaty cena, kterou obvykle platí překupníci v místě a v době vzetí z podniku za předměty stejného nebo podobného druhu. Při převodu práv spojených s držbou zástavního lístku platí za přijatou úplatu cena zástavního lístku s připočtením zástavní částky.

(2) Při směně, při obratech směně podobných a při odevzdání věci na místo placení platí hodnota jednoho obratu za úplatu pro obrat druhý.

(3) K úplatě nenáleží částky, které podnikatel přijímá a vydává jménem a na účet osoby jiné (průběžné položky).

(4) Za úplaty za dani podrobené obraty mohou být odečteny:

1. výlohy podnikatelovy za zaslání a pojištění předmětů podle bližšího ustanovení dalšího vládního nařízení;

2. výlohy za obal vezme-li jej dodavatel zpět, a úplatu o část naň vypadající zmenší;

3. speditérem, povozníkem a obchodním jednatelem ty výlohy na cle a vyrovnávací dani, které platí za příkazce.

(5) Při dodávce podniku v celku je daňovým základem úlata za předměty dodané nabyvateli (majetkové položky); převzaté dluhy nemohou býti odečteny.

(6) Dalším vládním nařízením může býti pro některé skupiny podnikatelů daňový základ zvlášť upraven.

V komentáři Novotného a dalších úředníků ministerstva financí se k tomu praví na str. 192:

»U advokátů a notářů jsou průběžnými položkami kolkové poplatky, soudní poplatky a pod., které tyto vydávají za své klienty a které jim tito nahradí. (Rozdíl oproti ust. § 4, č. 4 dosav. zák.)«

Z těchto ustanovení není samo o sobě obtížno vyvoditi směrnice pro zdaňování průběžných položek u advokátů.

I. Jménem a na účet klienta vydává advokát veškeré *kolky* nalepované na podání a smlouvy, z nichž jest zřejmo, že stranou jest klient a nikoliv advokát.

K tomu upozorňuji i na okolnost zdůrazněnou již na str. 128 třetího ročníku Právní praxe, že podle § 9 čís. nař. 278/1915 ř. z. advokát pouze ručí za poplatky, byť i solidárně se stranou, kdežto podle § 8 téhož čís. nař. stihá platební povinnost stranu samu.

II. Jménem a na účet klienta vydává advokát *substituční výlohy*, neboť substitut advokáta oznamuje je sice substituujícímu advokátovi, avšak jest mu známo, že substituující advokát jedná v kause pouze jako zástupce čili »jménem a na účet« klienta a substituční výlohy za klienta (jeho jménem a na jeho účet) toliko uhrazuje. Doporučuje se však, aby advokát platil tyto substituční výlohy svým substitutům vždycky tak, že na složenice poznamená: »Advokát Dr. X v zastoupení klienta Y ve věci Y ca Z«.

III. *Porta* korespondence, ať již jde o korespondenci se stranami nebo s úřady, nejsou průběžnými položkami, neboť kontrahentem advokáta jest pošta a poště není známo, že advokát jest zástupcem toho či onoho klienta, jehož se

obsah zásilky týká, vždyť na obálkách nic podobného se nevyznačuje a to ani v udání adresy odesílatele, odesílá-li advokát, ani v údaji příjemce, adresuje-li úřad zásilku advokátovi. Schází tedy zákonný znak »jménem« klienta, i když jest porto vynakládáno »na účet klienta«.

IV. Pokud jde o *jízdné*, jest opět zapotřebí přesně zkoumati, zda bylo vynaloženo advokátem nejen »na účet« klienta, nýbrž také »jménem« klienta.

»Jménem« klienta jistě nebylo vynaloženo jízdné vlakem, elektrickou, nebo nehromadným námezdním dopravním prostředkem. Jen výjimečně, jde-li na př. o dlouhou cestu nájemním autem, jest možno, že kontrahent advokátův jest si vědom toho, že advokát jej najal »v zastoupení určitého klienta«. Takovou mimořádnou okolnost však by bylo zapotřebí vždy zvlášť prokazovati.

Pokud jezdí advokát svým vlastním dopravním prostředkem, jest mu sice známo, že jede »jménem a na účet« klienta, avšak stává se tím vlastně i podnikatelem jízdy a proto rovněž nemůže náklad spojený s jízdou vlastním autem a pod. vyúčtovati ze základu daňového jako průběžnou položku.

V. Velmi často se stává, že advokát, mnohdy i bez vědomí klienta, přibere na poradu advokáta specialistu za *podíl na honoráři*. Mnohdy přibírá advokát za podobných okolností poradce z jiných oborů, na př. účetní znalce a pod. Nezáleží na tom, je-li to klientovi známo, neboť dal advokátovi plnou moc. Stačí, že přibráný spolupracovník (že ze zpracovávané kausy vyplývá) byl advokátem přibrán, nikoliv jeho vlastním jménem a na jeho vlastní účet, nýbrž jakožto zástupcem určitého jmenovaného klienta a na jeho účet. Podstatnou náležitostí tedy bude, že přibránému

spolupracovníku jest j m é n e m známa osoba klientova, nestačilo by tedy, kdyby tato osoba byla zatajena a kdyby tedy šlo o tak zvané »náhradnictví« advokátovo na místo vyžadovaného »poměru zmocnitelského«. V tom směru jest s námi stejného názoru daňový právník Dr. Oswald z Tachova, jehož mínění jsme si zvláště o této věci vyžádali.

Tím tedy jest dána odpověď na otázku, jak mají úplaty za takovou činnost býti zdaňovány daní z obratu: Advokát klientem přímo zmocněný přizná toliko úplatu jež mu po účtování honoráře poradcova zůstala, neboť honorář poradcův jest podle toho průběžnou položkou, kdežto poradce sám přizná k daní z obratu honorář.

V tom jest rozdíl oproti dřívějšímu stavu, kde v podobných případech přícházelo k použití mnohdy ustanovení § 1, odst. 3 dosav. zák., slova:

»Obstarává-li účastník příležitostného sdružení dodávku nebo výkon vlastním jménem na účet tohoto sdružení, nejde v poměru mezi ním a ostatními účastníky příležitostného sdružení o zdanitelné dodávky a výkony.«

Podle tohoto dřívějšího ustanovení byla celá úplata zdaňována u advokáta, jenž obdržel přímou plnou moc a na venek vystupoval, i když na svěšené práci pracovalo advokátů nebo jiných spolupracovníků více, takže tento na venek vystupující a účet podávající advokát platil daň z celé úplaty a účastníci, resp. spolupracovníci na práci za svůj podíl daní z obratu nepodléhali. Nyní jest tomu naopak tak, že podíl spolupracovníků jest průběžnou položkou, která se ze základu daně vyloučí a každý účastník spolupráce zdaní svůj podíl samostatně.

Podle ustanovení § 8, odst. 1 čís. 4 však zajisté advokát na venek vystupující ručí za daň z obratu, připadající na honorářové podíly jeho spolupracovníků.

Rekapitulujeme:

Ad I, II, V: Tyto průběžné položky jest z daňového základu vyloučiti; ad III a IV: Porta a jízdné nejsou průběžnou položkou.

Od kdy podléhá honorář advokáta bývalé daní z obratu 3% a od kdy nové daní z obratu 2%.

(Příspěvek k výkladu přechodných ustanovení vl. nař. 314/40 Sb.)

Podle ustanovení § 11 vl. nař. odstavec 1 vzniká »daňová povinnost« zpravidla provedením dodávky nebo jiného plnění. »Uplatnění nárok na daň« však lze zásadně teprve v době, kdy dojde úplata za plnění.

Záleží-li úplata ve směnce nebo šeku, jest podle § 1, odst. 2c cit. nař. pokládati dobu, kdy směnka byla honorována nebo eskontována, nejen za dobu, kdy fiskus »může uplatnit nárok na daň«, nýbrž přímo za dobu vzniku »daňové povinnosti«.

Mají-li oboje ustanovení býti vyložena rozumným způsobem, plyne z nich toto:

a) Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy jedna strana úplně dokončila svoji smluvní povinnost dodávkovou nebo jinou, takže se vzájemné plnění druhého smluvníka stalo splatné.

b) Bude-li ještě před dokončením této soluce věřitelovy sjednáno, že vzájemná úplata druhého smluvníka bude záležití v hotových penězích, tedy nezáleží na tom, jaké splátky jsou sjednány, ať předem, nebo dodatečně, »daňová povinnost« vznikla okamžikem dokončení soluce věřitelovy a toliko »nárok uplatnití daň« se řídí podle toho, jak splátky docházejí.

Jestliže však ještě před dokončením soluce věřitelovy bylo mezi stranami ujednáno, že zaplacení bude provedeno nikoliv v hotových penězích, nýbrž směnkou, nastává úchylka v tom smyslu, že jak daňová povinnost, tak doba možnosti uplatnití nárok na daň bude spadatí v jedno a bude vázána na dobu, kdy věřitel ze směnky obdrží peníze. V případě placení směnkou máme za to,

že není možno připustiti, aby ujednání tohoto modu placení se stalo ještě po úplném dokončení soluce věřitelovy, neboť takto by bylo možno daňovou povinnost posouvatí libovolně až do splatnosti daně, ačkoliv tato daňová povinnost již vznikla a dodatečným ujednáním by byla anulována.

Tato otázka ovšem normativně není upravena bez pochyb.

Pokud jde o placení šekem, jest ovšem možno, aby bylo šekem placeno i bez předchozího ujednání, neboť půjde o krátkou dobu a jest obvyklé v hospodářském styku, že platba šekem se pokládá za placení hotové. Pak ovšem jest skutečně těžko pochopiti, proč i při tomto hotovém placení má býti vznik daňové povinnosti posouván do doby, kdy lze nárok na daň uplatniti, vždyť daňová povinnost již vznikla a tím, že se platí šekem, se tento vznik bezdůvodně anuluje, což může míti v zápětí, že na př. daňová povinnost vznikla 30. září 1940, účet byl splatný do 14 dnů, avšak dlužník jej zaplatí až po několika měsících šekem, a tím bude posunuta doba vzniku daňové povinnosti na dobu po 1. říjnu 1940.

To ovšem bude míti důsledky pro sazbu daně, která byla 3% pro úplaty, z nichž daňová povinnost vznikla před 1. říjnem, a která jest 2% pro úplaty, z nichž daňová povinnost vznikne po 1. říjnu 1940.

§ 33, odstavec 2 vl. nař. 314/40 stanoví:

(2) Jde-li o daň za dobu před 1. říjnem 1940 nebo o trestné činy před tímto dnem spáchané, nutno použití dosavadních ustanovení (§ 32, odst. 1), která v rozhodné době platila. Při tom rozhoduje:

1. pokud jde o daň, doba vzniku daňové povinnosti (§ 11);

2. pokud jde o trestné činy, doba, kdy trestný čin byl spáchan nebo opominutí se stalo.

Vidíme tedy, že na pojem »doby vzniku daňové povinnosti« jsou vázány velmi důležité důsledky.

Předpokládáme-li normální případ zdanění podle úplat, pak můžeme rozhodnouti, za které úkony podléhá advokát dani 3%, a za které již jen 2% podle nové úpravy, snadno tím, že si uvědomíme dobu vzniku daňové povinnosti.

Advokátská činnost se zakládá na »smlouvě o dílo«. Úplata za tuto činnost jest splatna podle § 1170 obč. zák. »po skončení díla«. Bez újmy této splatnosti může ovšem advokát žádati »poměrný díl platu a náhradu učiněných výloh« již dříve, neboť dílo se koná po částech a jsou s ním spojeny výlohy.

Jestliže tedy advokát podá účet dříve, nežli celý svěřený případ dokončil, nastane splatnost účtovaných částek dříve než po »dokončení díla«.

Vyžádá-li si však advokát toliko zálohu, která představuje podle své povahy jediné »jistotu k súčtování«, tedy tím nebyla dotčena splatnost. Teprv od splatnosti pohledávky, ne tedy dříve, také ne však později, začíná běžeti promlčení. Zašle-li tedy advokát účet později nežli neprodleně »po skončení díla«, nemá to vlivu na splatnost odměny a na počátek promlčení, které nastaly již »skončením díla«.

»Daňová povinnost« pro daň z obratu tedy vznikla u advokáta takto:

1. Skončil-li advokát veškerou činnost v té které kauze před 30. září 1940, podléhá úplata za tuto činnost staré 3% dani z obratu bez ohledu, kdy úplata dojde, pakliže účet bude podán teprve po dokončení díla nebo vůbec po 30. září 1940.

2. Vykonával-li advokát v některé kauze činnost jak před 30. září 1940, tak po tomto datu, avšak podával-li dílejší vyúčtování, zejména pololetní nebo kvartální, pak s ohledem na druhou větu § 1170 obč. zák. podléhají ony úplaty, které byly vyúčtovány do 30. září 1940, staré 3% dani

z obratu, a ony úplaty, které byly vyúčtovány po 30. září 1940, podléhají již nové 2% dani z obratu.

3. Za úplaty jest pokládati i »zálohy«, avšak jest nutno súčtovávati je vždy teprve ke dni, kdy nastala splatnost úplaty, tedy buď ke dni dílčího vyúčtování, podávaného před skončením díla, anebo ke dni konečného vyúčtování, podávaného teprve po skončení díla. Do doby tohoto vyúčtování tvořila »záloha« pohledávku klientovu, proti které ještě nestála vzájemná pohledávka advokátova, čili do té doby ještě nepředstavovala »záloha« platbu patřící advokátovi, nýbrž toliko jistotu za jeho budoucí nároky.

Z toho plyne, že skončil-li advokát práci jemu svěřenou po 30. září 1940 a teprve po tomto datu ji vyúčtoval, může i zálohu, kterou súčtuje na svoji pohledávku, přiznati ke zdanění již podle nové 2% sazby daně z obratu, poněvadž teprve po 30. září 1940 vznikla »daňová povinnost« ve smyslu § 11 vl. nař. č. 314/40 Sb. o dani z obratu.

Pojem tuzemsko a cizina v nové úpravě daně z obratu.

Ze skutečnosti, že v Protektorátu Čechy a Morava bylo zavedeno právo obrátové daně, které v podstatě platí v Říši, vyplynul nutný důsledek, že území Protektorátu Čechy a Morava pro obor daně z obratu bylo prohlášeno za tuzemsko spolu s Říší. V tomto smyslu praví nařízení říšského ministra financí o změně prováděcích ustanovení k dani z obratu z 8. září 1940 RGBl., strana 1245:

»Tuzemskem jest říšské území (území Velkoněmecké Říše včetně Protektorátu Čechy a Morava) s výjimkou celních výluk (na příklad svobodných přístavů a pásma tří mořských mil). Cizinou jest území, které podle toho není tuzemskem.«

Souhlasné ustanovení má i druhé nařízení o dani z obratu, vydané v oboru autonomní legislativy Pro-

tektorátu jako č. 315/40 Sb. v článku 1.

S ohledem na to, že právo obrátové daně bylo upraveno částečně právem říšským a částečně autonomním právem Protektorátním, bylo zapotřebí zvláštních správních předpisů. Za tím účelem ustanovuje nařízení říšského ministra financí o změně prováděcích ustanovení k dani z obratu z 8. září 1940 RGBl., str. 1245, § 1, odstavec 3 prováděcích ustanovení k zákonu o dani z obratu takto:

»Předpisů zákona — totiž říšského — a prováděcích ustanovení jest užití na všechny obraty, k jejichž zdanění jest příslušný finanční úřad, který neleží v Protektorátu Čechy a Morava. Při tom jest na obraty docílené v Protektorátu Čechy a Morava obdobně použiti hmotných (materiálně-právních) předpisů, platných v ostatním říšském území, jichž nelze užití přímo.«

Jak z toho plyne, jest pro otázku, kterého práva má býti použito, zda říšského nebo protektorátního, rozhodna okolnost, zda jest ke zdanění příslušný říšský nebo protektorátní úřad. Je-li příslušný říšský finanční úřad, použije říšského práva; je-li příslušná berní správa Protektorátu, použije se práva protektorátního. Nemohou-li býti bezprostředně použity u obratů docílených v Protektorátu hmotně-právní předpisy říšské přímo, jest nutno v pomoci si jejich obdobným použitím.

Tato úprava byla vysvětlena v oběžníku říšského ministra financí z 17. září 1940, S. 4015-22/III, Reichssteuerblatt str. 842 tímto příkladem:

»Podnikatel v Karlových Varech (Karlsbad) má odbočku v Protektorátu. Finanzamt v Karlových Varech (Karlsbad) zdaní od 1. října 1940 všechny obraty tohoto podnikatele, bez ohledu, zda tyto obraty byly vykonány uvnitř Protektorátu, nebo uvnitř vlastního říšského území. Použije na všechny tyto obraty německého zákona o dani z obratu a prováděcích ustanovení k němu.

Obraty odboček a společností organicky závislých, k jejichž zdanění jest příslušná

berní správa Protektorátu, jest od 1. října 1940 zdaniti již jen u berní správy Protektorátu.«

Předběžná otázka, který finanční úřad jest příslušný, určuje se podle předpisů německé Reichsabgabenordnung, jak ve zmíněném oběžníku ze 17. září 1940 jest stanoveno. —

Předpokladem daňové povinnosti obrátů jest, aby dodávka nebo jiné plnění byly konány podnikatelem v tuzemsku.

K tomu jest uvést: Podle čl. 3 druhého nařízení o dani z obrátu platí dodávka za vykonanou tam, kde jest předmět v době, kdy byla dána moc nakládati s ním. O tuzemskou dodávku jde tudíž tehdy, je-li dodávaný předmět v době dání moci nakládati s ním, v tuzemsku. Jde-li o některé jiné plnění, pokládá se za provedené v tuzemsku podle čl. 5 druhého nařízení o dani z obrátu tehdy, když podnikatel jest činný v tuzemsku výhradně nebo převážně (na příklad při zprostředkovatelské činnosti jako obchodní jednatel, při zušlechťování ve mzdě na cizozemský účet), nebo jestliže podnikatel trpí nějaké jednání nebo stav v tuzemsku (na př. využití patentních práv) nebo opomene nějaké jednání v tuzemsku (na př. provozování živnostenského podniku).

Zvláštní úprava pro místo dodávky platí u tak zvaných »zasílacích obchodů«. O zasílání jde, dá-li podnikatel zaslati předmět osobě třetí

prostřednictvím dopravce na př. železnice, pošty) nebo přepravce (na př. loďaře) nebo dále takovou dopravu obstarati speditérem (článek 4).

Zasílá-li se předmět dodávky odběrateli, platí v takovém případě dodávka za provedenou již odevzdáním předmětu speditérovi, dopravci nebo přepravci; totéž platí, jestliže předmět na příkaz odběratelův jest zaslán osobě třetí na př. při členěném obchodě. Ve všech těchto případech platí dodávka za provedenou, nikoliv podle všeobecného pravidla čl. 3 teprve tam, kde jest předmět v době, kdy byla dána moc nakládati s ním, nýbrž již v dřívějším okamžiku, totiž když byl odevzdán speditérovi atd.

Tato různá úprava může míti dalekosáhlé účinky. Odbírá-li na př. tuzemský podnikatel od cizozemského nějaký předmět, který mu cizozemský podnikatel dováží autem do jeho tuzemské provozovny, nabývá tuzemský podnikatel moci nad předmětem v tuzemské provozovně a dodávka jest tu tedy prováděna v tuzemsku a jest zdanitelná podle § 1, č. 1. Kdyby cizozemský podnikatel odevzdal předmět dodávky v cizině speditérovi, byla by dodávka provedena již tímto odevzdáním speditérovi a nešlo by tedy o tuzemskou dodávku, dodávka by nepodléhala dani z obrátu podle § 1, č. 1 nař. o dani z obrátu, nýbrž vyrovnávací dani.

Fr. Oswald.

Literatura.

Nová daň z obrátu a nové daně spotřební.

1. Nejobsáhlejší a nejdůkladnější komentář vl. nař. čís. 314/40 u daně z obrátu, které nabylo účinnosti 1. října 1940, sestavili úředníci ministerstva financí min. r. Dr. Novotný

a Dr. Bělík, Dr. Brusák, Dr. Horák, Novotný a Dr. Pfeifer, pod titulem »Nová úprava daně z obrátu v Protektorátě Čechy a Morava od 1. října 1940«.

Knihy vyšla v příručním formátu, pevně sešita v měkkých deskách o rozsahu přes 300 stran, jest vy-