

František Muchka:

OHLAŠOVACÍ POVINNOST U POPLATKŮ ZE SPOLEČENSKÝCH A DISOLUČNÍCH SMLUV A NÁSLEDKY JEJÍHO NESPLNĚNÍ.

Vzhledem k ustanovení § 6, písm. a) zákona č. 31/1920 Sb., podle něhož nastává při obchodních smlouvách společenských (počítajíc v to i smlouvy disoluční) poplatková povinnost nehledíc na osvědčení listinné, jsou všichni společníci podle čl. IV. prov. nař. č. 53/1920 Sb. nerozdílně povinni ohlásiti (§§ 43 a 44 poplatkového zákona č. 50/1850 ř. z.) i ústní společenské smlouvy obchodní (i disoluční) a všechny jejich další poplatné změny příslušnému bernímu (poplatkovému) úřadu v o s m i d n e c h po sjednání ústní smlouvy a zároveň uvésti všechny okolnosti, směrodatné pro vyměření poplatku.

Pro písemné takové smlouvy jest ohlašovací povinnost upravena v podstatě stejně předpisy §§ 43 a 44 poplatkového zákona a jest proto nutno tyto smlouvy ohlásiti k vyměření poplatku tehdy, převyšuje-li stupnicový poplatek 300 K. Do této výše musí býti poplatek zapraven na listinně v kolcích, které se přepíše prvním řádkem textu listiny.

Zákonnou povinnost ohlašovací nenahrazuje však opověď společenské smlouvy, jejích změn anebo disoluční smlouvy, podaná u obchodního soudu za účelem zápisu do rejstříku. Zákonné povinnosti ohlašovací nejsou proto strany zproštěny ministerským nařízením ze dne 18. května 1874, č. 67 ř. z., vydaným pouze ke kontrolním účelům, kterým se ukládá soudům, aby opověď k zápisu do obchodního rejstříku oznamovaly úřadu určenému k vyměření poplatku. Ohlašovací povinnost společníků tedy není za platnosti § 6 zákona č. 31/1920 Sb. splněna oznámením, které se o ústních smlouvách společenských (disolučních) učiní obchodnímu soudu za účelem zápisu do obchodního rejstříku, a oznámení soudu tu nenahrazuje ohlašovací povinnost, jako tomu je při zápisech do pozemkových knih (nálezy n. s. s. ze 24. X. 1928, č. 10.660/27, Boh. 4434, z 8. IV. 1926, č. 7477, Boh. 3128).

Za účelem vyměření poplatku ze společenské smlouvy jest finanční správa oprávněna požadovati předložení počátečního inventáře a bilance, vyhotovených při počátku provozování společnosti (nález z 9. VII. 1901, č. 5140, Budw. 422). Inventář a počáteční bilanci (viz čl. 29 a 91 obchodního zák.) může finanční správa požadovati i pro posouzení správnosti dodaných vyměřovacích základů za účelem event. upravení vyměřeného poplatku (nález z 5. VI. 1894, č. 2184, Budw. 7948). Není-li již těchto dokladů, jest jednak věcí strany, aby pro svá opačná tvrzení dodala důkazy a pomůcky, jednak právem finanční správy, aby si potřebné důkazy a pomůcky sama opatřila (nález ze dne 6. XI. 1894, č. 4095, Budw. 8141).

Má-li podle obsahu společenské smlouvy poskytnouti každý společník vklad v určité výši, může býti strana vyzvána, aby vymíněný majetkový vklad k vyměření poplatku blíže specialisovala (nález z 9. X. 1913, č. 9164, Budw. 9758).

Předložení dokladů a pomůcek může finanční úřad vymáhati uložením pořádkové pokuty (podle výnosu rak. ministerstva financí ze dne 6. IV. 1856, č. 50 ř. z. a § 10 zákona ze dne 3. IV. 1925, č. 54 Sb. nepřesahující 1000 K).

Další doklady a pomůcky nemohou býti na př. požadovány tehdy, je-li výše majetkových vkladů v písemné smlouvě přesně číselně udána (nález z 1. II. 1898, č. 562, Budw. 11.375) nebo tvrdí-li společnost, o jejímž zřízení nebyla vyhotovena listina, že nebyly vymíněny majetkové vklady a úřad nezjistí skutečnosti, které by tomuto tvrzení odporovaly (nález ze 16. IV. 1915, č. 2520, Budw. 10.682).

Následky nesplnění ohlašovací povinnosti.

Nebyla-li u berního (poplatkového) úřadu splněna ohlašovací povinnost v zákonné osmidenní lhůtě, má tato skutečnost za následek předpis z v ý š e n í, které není trestem, nýbrž součástí poplatku, s nímž dohromady tvoří »z v ý š e n ý p o p l a t e k« a vybírá se bez zavedení trestního řízení.

Pokud jde o procentní poplatek nemovitostní, který se vyměřuje z vnesení nemovitostí do společnosti, pokud se týče z nemovitosti, jež jest předmětem poplatného majetkového vypořádání při disoluční smlouvě, jest zvýšení j e d n o d u c h é a rovná se částce vyměřeného nemovitostního poplatku (§ 80 poplatkového zák.). Za platnosti ustanovení § 6 zákona č. 31/1920 Sb. a čl. IV. prováděcího nařízení č. 53/1920 Sb. jest však pochybné, lze-li při nesplnění ohlašovací povinnosti požadovati vedle poplatku d v o j n á s o b n é zvýšení podle § 79 poplatkového zákona při úředně vyměřovaných stupnicových poplatcích z obchodních smluv společenských (počítajíc v t o i smlouvy disoluční), u nichž nastává poplatková povinnost nehledíc na listinné osvědčení, z čehož lze souditi, že tyto poplatky pozbyly dřívější své povahy l i s t i n n ý c h poplatků a nabyly zásadně povahy poplatků z p r á v n í c h j e d n á n í, nezávislých na listinném osvědčení. Jest proto pochybné, zda a pokud lze na ně nyní vztahovati ustanovení, platná pro listinné poplatky, zejména pokud jde o zvýšení. Na nedodržení předpisů o poplatkové povinnosti právních jednání stanoví sankci j e d n o d u c h é h o zvýšení § 80 poplatkového zákona a nikoli § 79 popl. zák., který stanoví, že t r o j n á s o b e k poplatku, podle předpisu připadajícího, po odečtení částky, skutečně zapravené v kolcích nebo přímo (totiž na úřední předpis), jest vybrati bez zavedení trestního řízení od těch, kdož jsou povinni k zapravení dávky nerozdílnou rukou nebo za ni ručí, v případech, vyjmenovaných v tomto paragrafu, které se týkají nedodržení předpisů o poplatkové povinnosti listin, písemností, knih, soudních podání, příloh, úředních vyhotovení, atd. Finanční správa však předepisuje dvojnásobné zvýšení podle § 79 poplatkového zákona. Její stanovisko vysvětluje z výnosu ze dne 6. dubna 1934, č. j. 33.353/34-V/14 (uveřejněného v Daňové a bilanční revui, ročník XIII.), kterým dalo ministerstvo věděti toto: »S názorem o neoprávněnosti zvýšení při neohlášení společenských smluv nemůže ministerstvo financí souhlasiti. Před působností zákona č. 31/1920 předpisovalo se trojnásobné zvýšení při nepředložení listiny o smlouvě podle č. 8 § 79 poplatkového zákona. Na základě § 6 zákona č. 31/1920 stal se poplatek z obchodních smluv společenských nezávislým na osvědčení listinném; tím však se nezměnil v poplatek procentní tak, aby o něm mohlo platiti ustanovení § 80 poplatkového zákona, které jest speciální. Naopak ustanovení § 79 je všeobecné, jak již z podtitulu paragrafu vyplývá, a musí proto býti vztahováno na všechny ostatní druhy poplatků, pokud není ustanovení zvláštního. Nelze si

představiti, že by zákonodárce v roce 1920 se vzdal možnosti předeepsati zvýšení v případě neohlášení smlouvy, zvláště když nové ustanovení vyžadovalo daleko větší obezřetnosti finanční správy a kontroly. Tomu není na překážku okolnost, že v paragrafu 79, č. 8 poplatkového zákona se mluví o kolku podléhající listině. Poplatkový zákon užívá tohoto pojmu na mnoha místech, na př. v tarifu při objektech, podléhajících poplatku stupnicovému, ačkoli předmětem poplatku jsou tu podle § 1 A právní jednání. Nevyžaduje-li se od účinnosti zákona č. 31/1920 k poplatkové povinnosti již listiny, bude v těch případech, kde nebyla vyhotovena, nahraditi pojem kolku podléhající listiny pojmem poplatku podléhajícího právního jednání. Ve zdejším výnose č. j. 102.712/21 není obsaženo nic protichůdného.«

Tímto posléze uvedeným výnosem ze dne 24. prosince 1921 čj. 102.712/21 schválilo ministerstvo financí názor, že dle znění § 6 zákona č. 31/1920 Sb. z. a n. v souvislosti s čl. IV prováděcího nařízení č. 53/1920 Sb. z. a n. jde zásadně o poplatek z právního jednání a že důsledkem toho nutno požadovati poplatek ze smluv o obchodních společnostech (smluv disolučních) jen jednou, byť i smlouva byla vyhotovena v několika stejnopisech.

Oč tu jde? O nic jiného, než o správné rozřešení otázky, zda ze stupnicových poplatků z nepísemných obchodních smluv společenských (tedy i z nepísemných smluv disolučních) se staly po změně, nastalé § 6 zákona č. 31/1920 Sb. poplatky z právních jednání či nikoli, nebo jinak řečeno, zda a pokud možno na jmenované poplatky použití poplatkových ustanovení, platných pro poplatky z právních jednání.

Správná odpověď na tuto otázku není snadná. Především jest třeba uvážiti, co jest rozuměti pod pojmem »poplatků z právních jednání« a »poplatků z listin«. Poplatkový zákon z 9. února 1850, č. 50 ř. z., který podle svého názvu jest »prozatímním zákonem o poplatcích z právních jednání, listin, spisů a úředních jednání« stanovil v § 1 předmětem dávký některá právní jednání bez listinného osvědčení (na př. převody nemovitostí), jiná toliko za předpokladu, že byla osvědčena právní listinou, kterou jest rozuměti listinu, vystavenou za tím účelem, aby byla důkazem proti výstavci nebo zmocniteli, ať je opatřena formálními náležitostmi, potřebnými pro průkazní moc, či nikoli. Obsah pojmu »poplatků z listin« poplatkový zákon blíže nevymezil. Mezi »předměty dávký« uvádí poplatkový zákon v § 1 některé druhy písemností a to »p o m ů c k y«, kterými jsou vysvědčení a obchodní knihy, dále »s p i s y«, kterými jsou podání a úřední vyhotovení, pokud tato vyhotovení nejsou již zahrnuta v pojmu právních listin nebo vysvědčení. O právních listinách děje se v § 1 A, č. 3 poplatkového zákona zmínka nikoli jako o »předmětu dávký«, nýbrž jako o p o d m í n ě v z n i k u p o p l a t k o v é p o v i n n o s t i p r á v n í c h j e d n á n í. V §§ 4 a 5 poplatkového zákona (§ 6 zákona č. 89/1862 ř. z.) se mluví o »stupnicových poplatcích z právních jednání, zmíněných v § 1 A 3« na rozdíl od kolkového (pevného) poplatku z právních listin, nepodléhajících stupnicovému poplatku. Z ostatních ustanovení poplatkového zákona, zejména z jednotlivých ustanovení sazebníku (na př. saz. pol. 19/101), lze vyčístí, že listiny nejsou jenom předpokladem vzniku poplatkové povinnosti některých právních jednání, nýbrž jsou též předmětem poplatku, ať osvědčují právní jednání, či právní nebo jiné skutečnosti. Jen podrobným rozbořem jednotlivých ustanovení poplatkového zákona možno určití obsah pojmu »poplatků z listin«, o němž zrovna tak jako o pojmu »poplatků z právních jednání« a pojmu předmětu poplatků vůbec, nejsou mínění jednotná, ať jde o určení těchto pojmů s hlediska finančního práva nebo finanční vědy. Pro účely tohoto článku stačí však stručně uvéstí některé zvláštní odlišnosti v předpokladech vzniku poplatkové povinnosti, jejího rozsahu (co do podmětu, předmětu i výše dávký), uplatnění a zajištění (placení, ručení, vymáhání) u poplatků, jejichž předmětem jest právní jednání bez ohledu na listinné osvědčení a u poplatků, u nichž podmínkou vzniku dávkové povinnosti jest listina. Všeobecně lze říci, že odlišných ustanovení, platných pro poplatky z právních jednání, nelze zásadně použítí též na poplatky listinné a naopak, pokud to zákon výslovně nepřipouští. Nelze proto ani zaměňovati pojem »poplatného právního jednání« za pojem »poplatné listiny«, jestliže s těmito pojmy spojuje

poplatkový zákon určité zvláštní předpoklady poplatkové povinnosti nebo osvobození od ní.

Jako nejdůležitější rozdíly mezi poplatky z právních jednání, při nichž výměra dávky se obvykle stanoví procentem (poplatky procentní) a poplatky listinnými, při nichž výměra dávky může být stanovena buď stupnicí nebo pevnou sazbou (poplatky stupnicové a pevné neboli fixní), lze vytknouti aspoň tyto:

1. Doba vzniku dávkové povinnosti poplatků z právních jednání nastává pravoplatným sjednáním právního jednání, u poplatků listinných dnem zřízení listiny (§ 44 poplatkového zákona).

2. Dávková povinnost u poplatků z právních jednání se vztahuje na celý obsah právního jednání bez zřetele k tomu, co z něho je osvědčeno listinou a co nikoli. U listinných poplatků však jest dávková povinnost vymezena toliko obsahem listinného osvědčení (arg. § 1 A, č. 3 poplatkového zákona).

3. Poplatek z právního jednání se zapravuje jenom jednou, ať bylo listinné osvědčení vyhotoveno v jednom neb několika stejnopisech. Každý z těchto dalších stejnopisů však podléhá kolku, stanovenému pro jednoduché úřední opisy (5 K) (§ 62 poplatkového zákona). U listinných poplatků však platí zásada, že listinnému kolku podléhá každý stejnopis, bez ohledu na to, kolik se jich vyhotoví, a toliko za určitých podmínek je přípustno, aby stupnicovým kolkem byly opatřeny dva první stejnopisy, kdežto ostatní stejnopisy toliko kolkem, stanoveným pro jednoduché úřední opisy (5 K) (§ 40 poplatkového zákona).

4. Sjedná-li právní jednání strana, od poplatku osvobozená, se stranou neosvobozenou, zaplatí neosvobozená strana jen polovici poplatku; jestliže jsou smluvní stranou dvě nebo několik osvobozených a neosvobozených osob, neplatí se toliko část poplatku, odpovídající podílu, který má osvobozená strana na jednání (§ 69 poplatkového zák.). Při listinných poplatcích nemá osobní osvobození některé ze stran vlivu na výši poplatku, který musí celý zaplatiti strana neosvobozená. Sjedná-li proto někdo s osvobozenou osobou právní jednání, o němž bylo vyhotoveno několik stejnopisů listin, musí zapraviti poplatek ze stejnopisu listiny, jím vyhotoveného; byl-li vyhotoven jen jeden stejnopis, musí jej sám opatřiti předepsaným kolkem (§ 20 poplatkového zákona).

5. Při procentních poplatcích z právních jednání, jejichž splnění jest závislé na odkládací podmínce, nastává poplatková povinnost teprve splněním podmínky (§ 10 zák. č. 89/1862 ř. z.), kdežto u stupnicových i pevných poplatků listinných nemá odkládací podmínka na poplatkovou povinnost vlivu.

6. Nedodržení ohlašovací povinnosti stihá se bez zavedení trestního řízení u listinných poplatků dvojnásobkem poplatku, vyměřeného vedle poplatku, po zákonu připadajícího (§ 79 poplatkového zákona), kdežto u právních jednání, podléhajících přímo placeným poplatkům, se vedle poplatku vyměřuje jednoduše zvýšení (§ 80 poplatkového zákona).

Když pozdějšími zákony byly původní zásady poplatkového zákona prolomeny, vznikly pochybnosti o dosahu nových zákonných ustanovení, jejichž vztah k původním ustanovením poplatkového zákona nebyl jasně vyjádřen. Tak se stalo i při změně, nastalé § 6 zákona č. 31/1920 Sb., při níž se zdá, že zákonodárce nedomýšlel její důsledky, zejména pokud jde o poplatkové zvýšení. Při řešení otázky, zda a pokud jest možno použití na poplatky z nepísemných smluv společenských (a disolučních) poplatkových ustanovení, platných pro poplatky z právních jednání, nezbývá nic jiného, než zkoumat vztah nové normy k jednotlivým ustanovením poplatkového zákona. Jestliže tedy na př. ministerstvo financí uznalo, že společenské (i disoluční) smlouvy podléhají za platnosti § 6 zák. č. 31/1920 Sb. zásadně poplatku toliko jednou, byť i smlouva byla vyhotovena v několika stejnopisech, neodporuje to § 62 popl. zák., podle něhož jest rozhodné, že jde o »přímo zapravovaný poplatek z poplatného jednání«, kterým podle § 6 zák. č. 31/1920 Sb. poplatek ze společenské (disoluční) smlouvy nepochybně jest. Pokud jde o oprávněnost dvojnásobného zvýšení při nepísemných společenských (i disolučních) smlouvách za platnosti § 6 zák. č. 31/1920 Sb., nelze přehlížeti, že § 79, č. 8 stanoví sankci na nedodržení ohlašovací povinnosti při »poplatné listině«. Zákon tu míní stupnicové po-

platky, zapravované přímo podle ustanovení § 5 poplatkového zákona (nyní § 6 zákona č. 89/1862 ř. z., který výslovně odkazuje na § 79, č. 8 poplatkového zákona), v němž se uvádí, že jde o poplatky z právních jednání, zmíněných v § 4 B, který o nich mluví jako o »stupnicových poplatcích z právních jednání, zmíněných v § 1 A 3«, jak již shora bylo upozorněno. To jsou tedy poplatky z právních jednání, u nichž poplatková povinnost jest podmíněna »právní listinou«, která též podmiňuje i všechny ostatní důsledky, které k ní upíná poplatkový zákon v jednotlivých ustanoveních (tedy na př. v § 79, č. 8, který stanoví dvojnásobné zvýšení). Kdyby tu listiny nebylo, nevznikla by ani poplatková povinnost, ani zmíněné důsledky. Jestliže tedy podmínka listiny byla zrušena § 6 zákona č. 31/1920 Sb., nejde již o »stupnicový poplatek z právního jednání, zmíněného v § 1 A č. 3 poplatkového zákona« a nelze tu použití ustanovení § 79, č. 8 poplatkového zákona, neboť § 6 zákona č. 31/1920 Sb. — neznámo z jakých důvodů — to výslovně nedovolil, ani nestanovil, jakých sankcí při neohlášení se má použití nebo že pojem »poplatné listiny« možno zaměnití pojmem »poplatného právního jednání« a zvyšovati tak dávkovou povinnost.

Nyní však o oprávněnosti poplatkového zvýšení při neohlášení ústních obchodních smluv společenských (což tedy platí i pro ústní smlouvy disoluční) rozhodl nejvyšší správní soud, který v nálezu ze dne 6. listopadu 1939, č. 6286/38 vyslovil, že předpis zvýšení podle § 79 poplatkového zákona při neohlášení ústních obchodních smluv společenských nemá v zákoně opory. Své stanovisko odůvodnil takto:

»Podle ustanovení § 79, č. 8 popl. zák. — jež by mohlo se zřením k podstatě věci přicházeti jedině v úvahu — jest předpis zvýšení odůvodněn, bylo-li opomínuto kolkem nebo bezprostředně poplatnou listinu předložiti v předepsané lhůtě příslušnému úřadu.«

Z tohoto doslovu zákona jest nad pochybnost patrné, že toho jeho ustanovení lze užiti toliko na případy, kdy o tom kterém právním jednání byla vyhotovena poplatná listina, která nebyla za účelem zpoplatnění úřadu předložena. V důsledku toho nelze bez dalšího speciálního ustanovení zákona předpis ten vztáhnouti i na neohlášení právních ujednání, která podléhají poplatku i bez listinného osvědčení.

Zákon č. 31/1920 Sb. z. a n. podrobil sice v § 6, písm. a) poplatku i obchodní smlouvy společenské bez zřetele na listinné osvědčení, nestanovil však sám nic o ohlašovací povinnosti, nýbrž zmocnil k tomu moc výkonnou, stanoviv, že úprava ohlašovací a vyměřovací povinnosti se ponechává prováděcímu nařízení.

Vládní nařízení č. 53/1920 Sb. z. a n., vydané k provedení tohoto zákona, stanovilo pak, provádějíc jeho § 6 v čl. IV, že při obchodních smlouvách společenských jsou strany povinny ohlásiti i ústní smlouvy bernímu (poplatkovému) úřadu do osmi dnů a uvéstí směrodatné okolnosti pro vyměření poplatku. Dále stanovil předpis ten, že ohlašovací povinnosti podléhají také všechny další poplatné změny společenské smlouvy i bez listinného osvědčení. Jaké však následky má pro stranu zanedbání ohlašovací povinnosti ústních smluv společenských, nestanovil ani zákon, ani posléze uvedené prováděcí nařízení. Jmenovitě nelze v normách těch nalézti, že jest zanedbání této povinnosti stiháno zvýšením řádného poplatku vůbec, obzvláště však, že na takové zanedbání ohlašovací povinnosti ústních smluv společenských jest vztáhnouti ustanovení § 79 popl. zák. Učinil-li tak žalovaný úřad přesto, neměl pro tento postup opory v zákoně.«

Setrvá-li nejvyšší správní soud na tomto svém stanovisku, nezbude finanční správě než odstraniti mezeru v citov. normách zákonodárným opatřením. Nebylo by ani logicky udržitelné, aby při neohlášení ústních smluv o obchodních společnostech (tudíž i ústních disolučních smluv) bylo možno vyměřovati toliko jednoduché zvýšení procentních nemovitostních poplatků, avšak žádné zvýšení stupnicových poplatků.