

nař. č. 206/39 Sb., bude tedy nss. nadále příslušný, i když jde o věci, jež mohou míti nepřímý vliv i na cenovou hladinu. — Jakýmsi autentickým vodítkem při otázce, které z dřívějších předpisů tvoří rámec působnosti úřadů, jež je vyloučena z kontroly nss-u, je ustanovení § 22 vl. n. č. 121/39 Sb. V tomto paragrafu jsou příkladmo uvedeny dřívější předpisy, jejichž provádění přechází nyní na NÚC. Legislativní technika nečiní však z tohoto ustanovení právě spolehlivou interpretační pomůcku. Předpisy tu nejsou vyčítány jednotným způsobem. Z některých předpisů jsou citovány vskutku jen ony paragrafy, které se týkají cen. Jiná ustanovení jsou uváděna bez takovýchto omezení. Nelze z toho usuzovati, že by v těchto případech přecházelo na NÚC provádění celého zákona nebo nařízení. I zde je nutno vycházeti z pojmu cenových věcí, vymezeného v § 1 odst. 1 cit. nař., což plyne z úvodní věty §u 22, mluvící o přechodu působnosti podle § 3 odst. 1. Tento předpis pak soustřeďuje v rukou cenového úřadu působnost ve věcech cenových. Výluka se tedy bude týkati na př. přestupku předražování nájemného podle § 7 opatření Stálého výboru č. 288/38 Sb. o mimoř. opatřeních bytové péče (usnesení č. 2264/39-2), nikoli však ostatních přestupků, trestných podle § 8 (porušení předpisů o přeměně a způsobu užívání bytu a o nuceném pronájmu volných bytů), třebaž že pod písm. p) v § 22 takovéto omezení výslovně uvedeno není.

Byly vysloveny pochybnosti (srov. Právní prakse roč. V, str. 40), je-li nejvyšší správní soud ustanovením § 19 vl. n. č. 189/40 Sb. vázán. Toto vládní nařízení bylo vydáno podle čl. II. ústav. zák. zmoc. č. 330/38 Sb., jímž byla vláda zmocněna, aby vydala nařízením všechna nutná opatření, i kdyby k nim bylo jinak potřebí zákona, s výjimkou změny ústavní listiny. § 88 ústavní listiny zaručuje soudní ochranu proti správním úřadům. O názorech na význam § 88 úst. l. poučuje zvláště důvodová zpráva k § 3 zák. o nss. č. 164/37 Sb. Nejv. spr. soud v nálezu Boh. A 6146/26, řešícím platnost § 39 patent. zák., dovodil, že ustanovení § 88 ú. l. je koncipováno tak povšechně, že nelze v něm naléztí normu, vymezující kompetenci nss. do té míry, aby bylo možno jí bezprostředně použítí. Je k tomu zapotřebí zvláštního zákona »podrobnosti upravujícího«, na něž druhý odst. § 88 odkazuje. — Otázka, zda ustanovení čl. I, § 19 vl. n. č. 189/40 Sb. nepřekročilo rámec ústavního zmocnění vlády, pozbyla však svého významu, tkvícího v § 102 ú. l., neboť nařízením říšského protektora z 12. prosince 1940, Věstník str. 604 (§ 1 odst. 4) byla přiznána nařízením vydaným podle čl. II úst. zák. zmocňovacího č. 330/38 Sb. platnost zákona od počátku jejich účinnosti.

*Josef Štulc:*

## SUDETSKÉ HYPOTÉKY ZDEJŠÍCH VĚŘITELŮ A ŘÍŠSKÉ DANĚ Z MAJETKU, KORPORAČNÍ A DŮCHODOVÁ.

(Zkratky:

SAG Steueranpassungsgesetz z 16. X. 1934, RGBl. I/925,

VSG Vermögenssteuergesetz z 16. X. 1934, RGBl. I/1052,

KSG Körperschaftssteuergesetz z 16. X. 1934, RGBl. I/1031,

ESG Einkommensteuergesetz z 6. II. 1938, RGBl. I/121 ve znění ze 17. II. 1939,

RGBl. I/283,

RBG Reichsbewertungsgesetz z 16. X. 1934, RGBl. I/1035,

Rfh rozsudek Reichsfinanzhof-u,

RSB Reichssteuerblatt.)

Fysické osoby, nemající v Říši bydliště ani pobytu<sup>1)</sup> a nefysické osoby, jež tam nemají sídla ani obchodního vedení,<sup>2)</sup> podléhají omezeně, t. j. tuzemským příjmem říšské dani důchodové (§ 1, odst. 2 ESG) po př. korporační (§ 2 KSG) a tuzemským majetkem dani z majetku (§ 2 VSG), pokud tomu nebrání obecné zásady mezinárodního práva nebo platné mezistátní smlouvy (§ 9 SAG).

I. Poměr Sudet (Říše) k Čechám a Moravě upravují v oboru přímých daní dvě smlouvy z 31. XII. 1921 (zák. ze 14. II. 1923 RGBI II/69 a č. 118/23 Sb.), jejichž zásady dosud platí aspoň »sinngemäss«:<sup>3)</sup> A. smlouva o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění, B. smlouva o právní ochraně a právní pomoci ve věcech daňových.

Čl. I smlouvy A podrobuje, pokud se dále nestanoví jinak, příslušníky stran přímému zdanění jen ve státě, kde mají bydliště,<sup>4)</sup> po př. pobyt;<sup>5)</sup> mají-li bydliště v obou státech, zdaní se ve státě, jehož jsou příslušníky, jsou-li však příslušníky obou nebo žádné ze stran, rozhoduje o zdanění zvláštní dohoda. Čl. II, odst. 1 vyhrazuje přímé zdanění nemovitostí a příjmu z nich státu, kde leží, čl. III zdanění provozování živnosti a příjmu z něho státu provozovny, po př. oběma státům podle míry provozu z provozoven v nich ležících. Zdanění úroků u pramene daněmi, v čl. VIII vypočtenými — k nimž nepatří daň důchodová, korporační a majetková — patří státu, kde se provádí srážka, u hypotečních pohledávek státu nemovitosti.

Podle závěrečného protokolu platí sml. A pro všechny i budoucí daně z příjmu a majetku, vybírané Říší a zeměmi, k nimž patří i důchodová, korporační a majetková daň; na tuto se smlouva vztahuje, třeba nemá u nás obdoby. Vyhradil-li totiž stát smlouvou zdanění určitého zdroje druhému státu, nesmí postoupený zdroj zdaniti ani když druhý stát neužije svého práva, nebo nikoliv způsobem, jakým by ho užil postupující stát sám, kdyby nebylo smlouvy.<sup>6)</sup>

II. Němečtí státní příslušníci s bydlištěm v Čechách a na Moravě mají též práva státních příslušníků tohoto území (§ 3 nař. Říš. Prot. z 20. IV. 1939 Věstníku str. 60 — RGBI. I/815). Tím jistě nezískali dvojí příslušnost ve smyslu čl. I sml. A., již se proto tento předpis nedotýká.

Platí-li uvažované hypotéky — úroky — za kapitálové jmění — příjem — pro obor smlouvy A. podle čl. II, odst. 2 v ž d y, pak smlouva neobsahuje pro ně a osoby fysické odchylky od zásady čl. I a tyto hypotéky by podléhaly

<sup>1)</sup> Bydliště (Wohnsitz) má osoba tam, kde má byt za okolností, svědčících úmyslu, podržeti a užívati jej, pobyt v místě nebo zemi, kde se zdržuje za okolností, svědčících tomu, že se tam nezdržuje jen přechodně (§§ 13, 14 SAG).

<sup>2)</sup> Sídlo má nefysická osoba v místě určeném stanovami, společenskou smlouvou a pod., obchodní vedení jest středisko vrchního obchodního vedení — Mittelpunkt der geschäftlichen Oberführung — (§§ 14 a 15 SAG, otázka skutková Rfh z 20. XII. 1933, I a 133/32).

<sup>3)</sup> Výnos říš. min. fin. opřený o Rfh z 29. II. 40 — III 206/39 v Der Neue Tag 10. 1.41; viz Štulc ve Fin. právníku č. 4/VI. z 31. XII. 1940.

<sup>4)</sup> T. j. byt za okolností, svědčících úmyslu jej podržeti (odst. 3, čl. I).

<sup>5)</sup> T. j. kde mešká za okolností, svědčících úmyslu prodlévati tam nikoli jen přechodně (odst. 4, čl. I).

<sup>6)</sup> Rfh z 29. II. 1940 — III 206/39, RStB 1940, str. 532; stejný závěr s jiným odůvodněním viz Štulc ve Fin. právníku č. 4/VI z 31. XII. 1940.

říšským daním jen tehdy, když je zdejší věřitel německý státní příslušník a má druhé bydliště v Říši.<sup>7)</sup> Podle § 14, odst. 2 SAG mají němečtí veřejní úředníci, zaměstnaní v cizině, daňově bydliště v místě říšské veřejné pokladny, jež je platí, podle odst. 3 pak vlastníci a vedoucí úředníci tuzemského podniku i jeho správní a dozorcí radové, pokud se podstatně účastní vedení podniku, kteří bydlí v cizině, podléhají daním jako by měli bydliště v místě sídla (obchod, vedení) podniku. Toto fiktivní bydliště veřejných zaměstnanců uznává smlouva s tím, že v čl. VI podrobuje jakékoli platy z veřejných pokladen daním státu, z něhož se platí — (výnosem říš. min. fin. z 1. 8. 40, č. j. O 2.100-K 28 VI byl pro zdanění německých veř. zaměstnanců v Čechách a na Moravě delegován Finanzamt v Karlových Varech); ostatní předpisy o fiktivním bydlišti neplatí — jak se domníváme — pro smlouvu A, jež má vlastní vymezení bydliště a pobytu, uznávající pouze skutečné bydliště, pobyt a jež jako lex specialis ruší odporující obecné právo.

Lze-li však uvažované hypotéky — úroky — přes ustanovení odst. 2, čl. II sml. A považovati v určitých případech za podnikové jmění — příjem — (o tom níže), podléhaly by v těchto případech dani z majetku a důchodové podle čl. III sml. A (odchylnou od čl. I), patří-li k podnikovému jmění podniku, provozovaného též z provozovny v Říši, t. j. aspoň tamním stálým zástupcem; bydliště majitele podniku by bylo nerozhodné.

Pro nefysické osoby platí podle čl. VII jen čl. II a III sml. A; nikoliv čl. I, jehož znění nedopouští bez výslovného předpisu rozšíření na ně (Rfh z 26. X. 1937, I 355/37, RSB 1938, str. 189).

Čl. III zdaňuje ve státě provozovny 1. provozování živnosti — Gewerbebetrieb, 2. příjem z něho. Při zásadě zdanění činnosti podle výsledku, t. j. příjmu z ní, platné v obou soustavách daňových, nutno »provozování živnosti — Gewerbebetrieb« v čl. III chápati jako souhrn hmotných i nehmotných práv, udržovaných v celku činností podnikatele, podnikové jmění, podnik jako majetková podstata, o níž se opírá podnik jakožto činnost.<sup>8)</sup> Tím se v říšském berním právu rozumí samostatná, jako povolání s úmyslem docílití zisku podnikaná pracovní činnost, jež se jeví jako účast v obecné hospodářské směně a jež ani nepatří k zemědělství nebo lesnictví, ani nevykazuje znaků samostatné práce — ve smyslu § 18 ESG: svobodná povolání, výkon poslední vůle a pod. — (Rfh z 25. IV. 1934, RSB 34, str. 902). Jen u tuzemských poplatníků se vždy k příjmům z takové činnosti — podniku připočítávají i příjmy z kapitálu, plynou-li v rámci podniku (§ 20, odst. 3 ESG).<sup>9)</sup> U omezeně zdaněných však podrobuje § 77, odst. 2, č. 3 RBG dani majetkové jako podnikové jmění majetek, sloužící podniku jen, je-li podnik provozován též z tuzemské provozovny nebo tuzemským stálým zástupcem, a § 49 ESG, vypočítávající omezeně poplatné příjmy, prohlašuje jen příjem z takového podniku za provozní. Tak rozhoduje

<sup>7)</sup> Čl. VIII nařizuje jinou zdaňovací příslušnost jen u hypoték, podléhajících dani srážkové — jinak pro naši daň rentovou Boh. F. 8005, 8904, což je ovšem pro říšské berní právo nerozhodné.

<sup>8)</sup> Tak pojímá »Gewerbebetrieb« i cit. Rfh z 26. X. 1937, I 355/37, vyvozuje-li ze sml. A, že zdanění jmění nefysických osob, jiného druhu než nemovitostí nebo »Gewerbebetrieb« nebylo smlouvou upraveno; užíváme dále všude slova podnik místo živnost, ježto odpovídá spíše dnešnímu zákonnému názvosloví.

<sup>9)</sup> I pro daň korporací platí podle § 6 KSG předpisy ESG o tom, co je příjem a jak se zjišťuje a podle § 20 KSG i o vymezení a placení daně.

i Reichsfinanzhof v poměrech, neupravených smlouvami (12. V. 1936, I A 55/36, 5. VIII. 1936, VI A 208/36, RSB 36, str. 968, 1132).

Dále podrobují omezeně § 77, odst. 2, č. 6 RBG dani z majetku a § 49, č. 5 ESG dani důchodové po př. korporální pohledávky, zajištěné na nemovitostech v Říši a úroky z nich, pokud nebyly o pohledávce vydány dílčí dlužní úpisy.<sup>10)</sup>

Mají-li uvažované hypotéky — úroky — podle odst. 2, čl. II sml. A povahu kapitálového jmění — příjmu — za všech okolností, podléhají u zdejších nefysických věřitelů dani majetkové a korporální vždy, neboť čl. I, jenž toto zdanění u fyzických osob vylučuje vzhledem k bydlišti, pro ně neplatí, takže jejich zdanění není smlouvou vůbec upraveno a řídí se obecným říšským právem, jež takové hypotéky a úroky zdaňuje vždy: buď jako podnikové jmění a příjem, slouží-li hypotéka podniku s aspoň stálým zástupcem v Říši (což je pak i ve shodě s čl. III sml. A), nebo jako kapitálové jmění a příjem v ostatních případech.

III. Máme však za to, že čl. III sml. A omezuje platnost předcházejícího odst. 2 čl. II potud, že se hypotéky a úroky z nich nesmí považovati za kapitálové jmění a příjem, mají-li za daných s k u t k o v ý c h okolností povahu jmění a příjmu podnikového podle obecného hospodářského nazírání:

Smlouva A je zajisté celkem, jehož části nutno chápati tak, aby si neodporovaly. Upravuje-li čl. III zdanění podnikového jmění a příjmu, upravuje tím i zdanění uvažovaných hypoték a úroků, pokud mají povahu podnikového jmění a příjmu. Jsou-li pak jeho ustanovení jiná než čl. II, odst. 2, jest zřejmo, že tento předpis platí jen pokud to dovoluje pozdější čl. III, jinak by tu byl vnitřní rozpor. Jak se však má zjistiti, může-li a za jakých podmínek míti hypotéka pro obor sml. A povahu podnikového jmění?

Jako lex specialis vylučuje smlouva obecné právo stran, jehož pojmy nelze proto podkládati slovům, smlouvou užitým, nepředpisuje-li toho smlouva sama. Smlouva A tak nečiní. Nevymezuje-li čl. III, upravující zdanění podnikového jmění a příjmu, blíže samotného pojmu podnik, nemůže míti na mysli to, co se podnikem rozumí v obecném právu stran, neboť by tu pravděpodobně pracoval s dvěma různými, jen částečně se kryjícími pojmy,<sup>11)</sup> nýbrž zřejmě užil slov v jejich obecném smyslu, považuje jej patrně za dostatečně vyhraněný obecným nazíráním hospodářského života. To však počítá uvažované hypotéky a úroky za podnikové jmění a příjem zdejšího věřitele jistě i když není podnik provozován též v Říši aspoň stálým zástupcem,<sup>12)</sup> jen když vykazují objektivní hospodářské znaky podnikového jmění a příjmu, ku př. byly poskytnuty podnikem, k jehož předmětu podnikání patří poskytování zápůjček; vznikly při provozu podniku, záležejícího třeba v jiných obchodech, ale zajišťují nároky z provozování podniku vzniklé atp. Tak rozumí slovu podnik i čl. III.

<sup>10)</sup> Osvobozeny jsou tedy ku př. hypotéky, zajišťující dílčí zástavní listy a komunální dlužní úpisy zemských peněžních ústavů.

<sup>11)</sup> Výše uvedené vymezení podniku v pojetí Rfh se také skutečně liší od odpovídajícího mu pojmu výdělečného podniku v našem daňovém právu.

<sup>12)</sup> Kdyby se podnikem v čl. III sml. A rozuměl pojem vymezený § 77, odst. 2, č. 3 RBG (aspoň stálý zástupce v Říši) podléhaly by zase uvaž. hyp. dani majetkové a korporální vždy: podle čl. III jako podnikové jmění a příjem u podniku s aspoň stálým zást. v Říši, podle míry provozu tímto zást., v ostatních případech podle čl. II jako kapitálové jmění a příjem, jehož zdanění smlouva neupravila.

Jsou-li proto uvažované hypotéky v konkrétním případě podle všech skutkových okolností podnikovým jméním ve smyslu obecného hospodářského nazírání, podléhají — podle našeho názoru — u osob nefysických podle čl. III sml. A dani z majetku a korporační jen tehdy, provozuje-li se podnik, k jehož podnikovému jmění patří, též v Říši aspoň stálým zástupcem (jehož považuje čl. III za minimum pojmu provozovna). Nemají-li za daných skutkových okolností podle hospodářského názoru povahu podnikového jmění, platí čl. II, odst. 2 a s ním obecné říšské právo, jež je zdaňuje jako tuzemský kapitál (§ 77, č. 6 RBG) a kapitálový příjem (§ 49, č. 5 ESG a §§ 2, 6 KSG) omezeně zdaněných poplatníků.

Ježto však čl. I již podle výslovného svého předpisu platí jen pokud smlouva nestanoví dále jinak, platí čl. III s významem právě vylíčeným i pro fyzické osoby a daň důchodovou, a vylučuje zdanění podle bydliště, jak uvedeno vpředu s poukazem na pozdější odůvodnění.

Je-li tento výklad smlouvy A správný, platí o uvažovaných hypotékách a úrocích z nich souhrně:

1. jsou-li (podle obecného hosp. názoru) podnikovým jméním — příjmem —, podléhají u všech zdejších věřitelů dani majetkové a korporační po př. důchodové jen, má-li podnik v Říši aspoň stálého zástupce (čl. III),

2. nejsou-li podnikovým jméním — příjmem —, podléhají jako kapitálové jmění a příjem (čl. II, odst. 2),

a) u fyzických osob dani z majetku a důchodové jen, je-li věřitel říšským příslušníkem a má bydliště také v Říši (čl. I),

b) u nefysických osob dani z majetku a korporační podle obecných říšských předpisů (smlouva nemá ustanovení pro tyto případy).

IV. Základem daně důchodové a korporační<sup>13)</sup> je důchod (Einkommen) jednoho roku, t. j. souhrn příjmů (Einkünfte) z jednotlivých příjmových zdrojů po vyrovnání ztrát z jednotlivých zdrojů a odečtení zvláštních výloh, za prošlý rok kalendářní po př. obchodní (§ 2 ESG, § 5 KSG). Za příjem z podniků platí zisk, t. j. rozdíl mezi hodnotou podnikového jmění na konci a na začátku roku, zvětšený o výběry k nepodnikovým účelům a zmenšený o investice (§ 4 ESG), za příjem z kapitálu přebytek příjmů nad výlohami k docilení, udržení a zajištění příjmu (Werbungskosten, §§ 8, 9 ESG).

To platí obdobně i pro omezeně zdaněné, ale podnikové výlohy a t. zv. Werbungskosten lze odečísti jen pokud souvisejí přímo s tuzemským příjmem, zvláštní výlohy (§ 10 ESG, ku př. premie soc. a životního pojištění) se neodčítají, výjimečné předpisy pro mimořádně zatížené poplatníky a pro mimořádné příjmy (§§ 33, 34 ESG) neplatí, s příjmem z hypoték nelze vyrovnati ztráty z jiných zdrojů (§§ 49, 50 ESG).

Souvislost výdajů s tuzemskými příjmy se posuzuje přísně: úroky, placené třetí osobě lze sraziti jen prokáže-li věřitel, že si peníze opatřil výlučně za účelem poskytnutí hypotéky (Rfh z 12. V. 1936 I A 55/36, RSB 1936, str. 968), nevádí však, že se tyto úroky platí v cizině (Rfh 27. VI. 1933, I A 114/32, 11. X. 1933 VI A 2047/31). Souvislost je vyloučena, je-li tu možnost, že byla hypotéka poskytnuta z jiných prostředků než z úročných

<sup>13)</sup> Daň korporační se sice považuje za obdobu naší zvláštní výdělkové, ale má vlastně povahu daně důchodové, placené nefysickými osobami, a platí také pro ni velká část předpisů o dani důchodové.

dluhů, ku př. z vlastního kapitálu věřitelova (Rfh 15. X. 1935, I A 230/34), nebo ku př. je-li tuzemský kapitál cizí pojišťovny větší jejího tuzemského obchodu (Rfh 28. XI. 33 I A 456/31). V pochybnostech lze odečitatelné pasivní úroky, připadající na tuzemské jmění, zjistiťi srovnáním s poměrem všech příjmů ke všem dluhům věřitelovým (Rfh 6. II. 1934, I A 398/31).

Daň důchodová se u cizinců vyměřuje podle sloupce 5 tabulky — Steuergruppe III, § 32, odst. 4 ESG; daň korporační má sazbu obecnou, a poloviční pro příjem veřejnoprávních úvěrních ústavů z dlouhodobého úvěru komunálního, pozemkového i melioračního a pro čisté hypoteční banky, po př. hypoteční obchod smíšených bank. Obecná sazba 20 % zisku, byla zvýšena pro rok 1936 na 25 %, pro další leta na 30 %, u zisků přes 100.000 RM dále na 35 % v roce 1938, a na 40 % v roce 1939 a 1940. Obdobně byla zvýšena sazba poloviční (§ 19 KStG ve znění novel). Nařízením z 31. 12. 1940, RGBl 1941, I, str. 26, byly zvýšené sazby prodlouženy bez časového omezení.

Podle »Neuer Finanzplan« z 20. 3. 39, RGBl I/561, vybírá se z částky, o niž převyšuje základ daně důchodové a korporační základ z předešlého roku, t. zv. Mehreinkommensteuer, ve výši zásadně 30 %, v letech 39—40 však jen 15 %. U omezeně zdaněných jest daňová povinnost splněna srážkou u pramene, podléhá-li jí příjem, o který jde. Uvažované hypotéky takové srážce nepodléhají, ale finanční úřad může u cizích poplatníků daň vybírat srážkou vždy, když je to k zajištění daně účelné, naopak může u cizinců daň zcela nebo z části prominouti nebo se spokojiti paušálem, je-li to hospodářsky odůvodněno, nebo zjištění příjmu by bylo příliš obtížné (§ 50 EStG). Obě daně se platí ve čtvrtletních splátkách 10. března, června, září a prosince podle posledního předpisu (§ 35 EStG a § 20 KStG).

Podle § 4 KStG jsou některé ústavy (ku př. Reichsbank, spořitelny a pod.) od daně vůbec osvobozeny, zvláštní zákony pak snižují sazbu daně pro některá družstva a pod. Přiznání k oběma daním jest podati do 28. února (§ 167 Reichsabgabenordnung); omezeně zdanění jsou však povinni, podati přiznání jen, převyšuje-li tuzemský příjem 1.000.— RM, nebo plyne aspoň částečně z lesnictví, zemědělství, nebo na výzvu Finanzamtu (§ 13/2 prov. ust. k EStG.).

V Sudetech platí předpisy o dani důchodové a korporační pro příjmy po 31. 12. 38 (4. nař. k zavedení říšských ber. pr. př. v Sudetech, RGBl 38 I/1837).

V. Základem daně z majetku je u omezeně zdaněných tuzemské jmění (§ 2, odst. 2 a § 7, č. 2 VSG), jež vymezuje § 77 RBG (§ 4 VStG). Sazba činí 5 z tisíce ( $\frac{1}{2}$  %) ročně z jmění, dani podléhajícího (§ 8 VStG).

Daň se vyměřuje zásadně na tři účetní roky (1. IV.—31. III.) napřed, a to podle stavu jmění k 1. lednu, předcházejícímu o 5 čtvrtí roku začátek daňového tříletí (Hauptveranlagung § 12). Podle čl. II nař. z 31. X. 1939 RGBl. I str. 2.138 je však pro tříletí, počínající 1. IV. 1940 rozhodným stav k 1. lednu 1940 (místo 1939).<sup>14)</sup> Změní-li se během daňového tříletí hodnota jmění aspoň o pětinu nebo o více než 100.000.— RM, vyměří se k návrhu nebo z moci úřední daň znova podle stavu k 1. lednu roku, následující-

<sup>14)</sup> Podle 18. nař. k zavedení říšských berně-právních předpisů v Sudetech má tam býti daň z majetku po prvé vyměřena na období 1. IV. 1940—31. III. 1943 podle stavu jmění k 1. lednu 1940. (RGBl. I, str. 1993, 7. X. 1939.)

cího po změně a to s účinností k 1. dubnu téhož roku; na př. změna v roce 1940, nové zjištění k 1. I. 1941, nový předpis pro zbytek tříletí 1. IV. 1941—31. III. 1943 (§ 13 VStG). Vznikne-li daňová povinnost během tříletí (na př. cizinec nabude tuzemské hypotéky), vyměří se pro zbytek období daň podle stavu k 1. lednu, následujícímu po události, jež založila daňovou povinnost (§ 14 VStG). Zanikne-li daňová povinnost, platí se daň ještě do konce účetního roku, jehož začátek spadá do kalendářního roku, v němž povinnost zanikla. (§ 15 VStG.)

Daň se platí čtvrtletními splátkami 10. května, srpna, listopadu a února ve výši podle posledního poplatníku známého předpisu, nedoplatek po doručení nového předpisu jest vyrovnati do třiceti dnů, přeplatek se sčítuje na jiné daně nebo vrátí (§§ 16 a násl. VStG).

Pouze u tuzemských ariječů se ze základny vylučují t. zv. Freibeträge, odstupňované podle stáří a rodinných poměrů poplatníka, a daň se vyměřuje znova také když v období přibude potomek; pouze u tuzemských nefysických osob se bere za základnu zákonem stanovená pevná částka, je-li vyšší, než jmění skutečně zjištěné (§§ 5 a 6 VStG ve znění nař. z 31. X. 1939 RGBl. I 2138); odst. 2 § 4 VStG, podle něhož se hodnota do 500 RM zaokrouhluje dolů, hodnota nad 500.— RM nahoru platí i pro omezeně zdaněné, takže prakticky jmění do 500.— RM dani nepodléhá.

Jmění se zjišťuje podle podrobných předpisů RBG, platných pro všechny přímé daně. Podle § 2 se oceňuje zvláště každá hospodářská jednotka, zjištěná podle obecných názorů (Anschauungen des Verkehres). Součet hodnot všech hospodářských jednotek (po př. druhů majetku) téhož poplatníka je jeho úhrnným jměním (Gesamtvermögen § 73). Břemena se podle své povahy odečítají buď u jednotlivých hospodářských jednotek nebo od úhrnu (§ 74).

To platí obdobně pro tuzemské jmění omezeně zdaněných, ale odečíst lze jen břemena, související hospodářsky s tuzemským jměním (§ 77, odst. 3).

Podle § 3 VStG jsou od této daně osvobozeny celkem tytéž osoby jako od daně korporační. § 10, odst. 2 dává finančním úřadům (obdobně jako § 50 ESG u důchodové a korporační daně) právo, omezeně zdaněným daň zcela nebo částečně prominouti nebo vyměřiti paušálem, je-li to hospodářsky účelné, nebo byl-li by výpočet jmění příliš obtížný. Tato zásada je ve shodě též se základní zásadou berněprávní (§ 1, odst. 2 SAG), že se při výkladu daňových předpisů musí přihlížeti též k účelu, hospodářskému významu, vývoji poměrů a pod.

Podle § 73a SAG vyměřuje daně z majetku a příjmu Finanzamt tuzemského bydliště po př. pobytu nebo sídla po př. obch. ved. poplatníka; není-li ho, Finanzamt, v jehož obvodu leží zdaňovaný majetek po př. nejcecnější díl majetku, ležícího ve více obvodech. Podle nař. z 3. 7. 37, RGBl. I/765, se zároveň s daní majetkovou ukládá z podnikového jmění (tuzemského), převyšujícího 500.000 RM, ještě t. zv. Aufbringungsumlage ve výši 4% ročně, splatná pololetně 10. února a srpna.

VI. Čl. II sml. B a závěrečný protokol zavazuje strany, aby zacházely s příslušníky druhého státu a právníckými osobami, jež v něm mají sídlo, daňově stejně jako s vlastními poplatníky. Mají tedy zdejší poplatníci jistě nárok aspoň na všechny výhody říšských poplatníků, nejsou-li výslovně ome-

zeny na tuzemce.<sup>15)</sup> Jest otázkou, zda čl. II sml. B nejde jako *lex specialis* dále, neruší-li i takové obecné předpisy, jimiž se určité ustanovení omezuje na tuzemce, a zda tudíž neplatí i pro zdejší poplatníky říšských daní také příznivé předpisy, omezené v poměrech mimosmluvních na tuzemce (pokud jich lze vůbec použít), jako zmíněné již:

§ 5 VSG, vylučující u ariječů ze základny majetkové daně po 10.000.— RM pro poplatníka a jím vydržované příslušníky nezletilé (k návrhu po př. i zletilé) a za zemřelého manžela, dalších 10.000.— RM je-li poplatník starší 60 let nebo aspoň na tři roky k práci neschopen a zároveň nepřekročil jeho poslední základ daně důchodové 3.000.— RM a úhrnné jmění 100.000.— RM (Freibeträge);

§ 2 ESG, dovolující vyrovnati ztráty z některých zdrojů s příjmem z jiných zdrojů příjmů;

§ 32 ESG, příznávající poplatníkům s větší rodinou nižší sazbu;

§ 33 ESG, podle něhož se k návrhu poskytne sleva poplatníku, jehož daňová způsobilost byla podstatně snížena mimořádným zatížením;

§ 10 ESG, připouštějící srážku úroků z břemen, nesouvisějících přímo s některým příjmovým pramenem (osobní dluhy) a příspěvků k sociálnímu i životnímu pojištění. (Všechny, s výnosem hypotéky přímo nesouvisějící srážky by se ovšem mohly odečísti jen poměrným dílem.)

Zásada stejného zacházení čl. II sml. B by však sotva odůvodnila užití těch zásadně na tuzemce omezených předpisů, jež jsou nepřívětivější, než ustanovení pro omezeně zdaněné buď obecně platné, nebo ze smluv A, B jinak plynoucí, i na zdejší poplatníky říšských daní: některá taková ustanovení by odporovala výslovnému předpisu smluv,<sup>16)</sup> jiná účelu a duchu smluv, jež jistě nechtěly zhoršiti postavení poplatníka proti stavu bezesmluvnímu i když hlavním důvodem k uzavření smluv nebyl snad zájem poplatníků, nýbrž finančních správ. Musí se proto čl. II sml. B rozuměti tak, že smluvní strany nebudou s poplatníky druhé strany zacházeti hůře, než s vlastními.

VII. Pokud lze ze známých nám konkrétních případů souditi, sudetské fin. úřady I. stolice považují uvažované hypotéky za kapitálové jmění vždy, nejsou-li jměním podniku s provoznou v Sudetech, tedy teoreticky buď 1. dávají čl. II, odst. 2 sml. A platnost absolutní, nebo 2. sice uznávají, že tento předpis platí jen pokud to čl. III připouští, ale podkládají tomuto článku pojmy podnikového jmění a příjmu, stanovené obecným říšským právem pro případy smlouvami neupravené.

Stanovisko tohoto článku odpovídá — jak se domníváme — uznaným zásadám pro výklad mezinárodních smluv;<sup>17)</sup> platí-li však obsah smluv A, B podle výnosu říšského min. fin. nyní pouze »*sinngemäß*«, jest při volnosti, kterou dává finanční správě vykládací pravidlo § 1 SAG pochybovati o jeho úspěchu v cestě instanční nebo správního soudnictví, nedojde-li ovšem v dohledné době k nové zákonodárné úpravě celé látky, jak o to usilují zdejší zájemci.

<sup>15)</sup> Ku př. poloviční sazba § 19 KSG, osvobození § 3 VSG a § 4 KSG, nižší sazby pro některá družstva a pod.

<sup>16)</sup> Ku př. minimální zdanění (§ 6 KSG) odporuje zdanění podle míry provozu (čl. III sml. A).

<sup>17)</sup> Vošta: Interpretace mezinárodních smluv, Slovník veřejného práva IV, str. 316.