



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Ing. J. S.**, zastoupeného JUDr. Václavem Sedlářem, advokátem se sídlem v Brně, Údolní 5, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2005, č. j. 30 Ca 24/2005 – 25,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 6. 2005, č. j. 30 Ca 24/2005 - 25, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 27. 9. 2000, č. j. 101-1713/2000-0106, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Brodě ze dne 9. 9. 1999, č. j. 47339/99/338920/7038, kterým nebylo vyhověno žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 1 735 339 Kč. V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o privatizaci“) představuje zákonnou výjimku ze zákazu přenosu daňové povinnosti, kterou zakládá ustanovení § 45 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Přitom poukázal na obdobný závěr vyjádřený v rozsudku tohoto soudu sp. zn. 30 Ca 302/2000, vůči kterému byla podána ústavní stížnost a tato byla Ústavním soudem usnesením ze dne 12. 10. 2001, sp. zn. IV. ÚS 164/01 odmítnuta. Podle názoru krajského soudu do souhrnu závazků podniku, které jsou součástí majetku privatizovaného

podniku, patří i povinnost daňová, stejně jako povinnost ze sociálního pojištění. V důsledku ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci došlo u stěžovatele k univerzálnímu přechodu práv a závazků. V předmětné věci proto nebylo třeba, aby správce daně povinnost odvést daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků uložil rozhodnutím výslovně stěžovateli. Krajský soud v neposlední řadě též poukázal na závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ze dne 20. 1. 2005, č. j. 4 Afs 30/2003 - 81, kterým byl zrušen předchozí rozsudek v této projednávané věci.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že je nesprávný závěr krajského soudu, že na něho jako nabyvatele přešla daňová povinnost z právního předchůdce – V. o. p. 014, U. B., s. p., neboť prodejem podniku nebyla dotčena právní existence tohoto podniku. Ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci stanoví, že s vlastnickým právem k privatizovanému majetku přechází na jeho nabyvatele i jiná práva a závazky související s privatizovaným majetkem. Závazky (závazkové vztahy) jsou termínem soukromoprávním, které jsou upraveny v obchodním zákoníku a daň je pojmem veřejnoprávním, resp. veřejnoprávní povinností. Daňová povinnost proto vázne na subjektu a nikoli na podniku (věci hromadné), který byl převeden. S privatizovaným majetkem proto na stěžovatele přešly pouze závazky související s majetkem. Jelikož daň s majetkem nesouvisí, resp. souvisí se subjektem, nemohla na něho jako nabyvatele přejít daňová povinnost V. o. p. 014, U. B., s. p. Citované ustanovení proto není, jak mylně dovozují krajský soud, výjimkou ze zákazu přenositelnosti daňové povinnosti. Stěžovatel považuje za nesprávný též závěr krajského soudu, že nebylo povinností správce vydat samostatné rozhodnutí, jímž by mu, před tím, než převedl jeho přeplatek na dani na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, nejprve sdělil výši této stanovené, resp. dodatečně stanovené, daně. Nesprávnost tohoto závěru dovozují s poukazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 469/98 a sp. zn. III. ÚS 428/2000. Podle těchto nálezů musí být v zájmu právní jistoty a ochrany práv subjektu daňová povinnost stanovena kvalifikovanou formou. Nepostačuje tedy, jak uvedl ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 4 Afs 30/2003 Nejvyšší správní soud, že nabyvatel byl seznámen formou protokolu s výší daňových povinností předcházejícího daňového dlužníka. Požadavku na právní jistotu a ochranu práv nevyhoví ani výzva, ani protokol, ale pouze samostatné rozhodnutí, kterým je uložena daňová povinnost. Žádné takové rozhodnutí však stěžovateli doručeno nebylo, a z tohoto důvodu neměl na svém osobním daňovém účtu nedoplatek, na který by bylo možno po právu převést vykázaný přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Proto navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti označilo za správné právní závěry krajského soudu vztahující se k výkladu a aplikaci ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci ve spojení s ustanovením § 45 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož se stížní námitky shodují se žalobními body, odkázalo na své vyjádření k žalobě. S poukazem na uvedené skutečnosti navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze spisů předložených Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá, že ke dni 1. 10. 1997 byla uzavřena smlouva mezi stěžovatelem a Fondem národního majetku České republiky o prodeji privatizovaného majetku V. o. p. 014 U. B., s. p. (dále jen „právní předchůdce“). Dne 9. 12. 1997 došlo mezi stěžovatelem a správcem daně k jednání, jehož průběh je zaznamenán v protokolu o ústním jednání č. j. 49107/97/338920/1980, kdy byl projednán rozsah daňových povinností, které měly přejít na stěžovatele v souvislosti s privatizovaným majetkem jeho právního předchůdce. Mezi těmito povinnostmi byly uvedeny i nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Dne 9. 9. 1999 finanční úřad rozhodnutím č. j. 47339/99/338920/7038 podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků zamítl žádost stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 1 735 339 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které bylo finančním ředitelstvím dne 27. 9. 2000, č. j. 101-1713/2000-0106 zamítnuto. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí vyplývá, že správce daně zamítl žádost stěžovatele proto, že přijaté úhrady daně byly převedeny na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků právního předchůdce stěžovatele a ke dni vydání napadeného rozhodnutí nebyl na osobním daňovém účtu stěžovatele evidován požadovaný vratitelný přeplatek. Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou, o níž rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 6. 8. 2003, č. j. 30 Ca 504/2000 - 47 tak, že rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Na základě kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 1. 2005, č. j. 4 Afs 30/2003 - 81 napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Následně rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2005, č. j. 30 Ca 24/2005 - 25, který je opět napaden kasační stížností, byla žaloba zamítnuta.

V prvním ze stížních bodů stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci v návaznosti na ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků, když dovodil, že právě v důsledku ustanovení § 15 odst. 1 citovaného zákona na stěžovatele přešla, spolu s privatizovaným majetkem, i daňová povinnost jeho právního předchůdce.

Ze smlouvy č. 255/97 o prodeji privatizovaného majetku uzavřené mezi právním předchůdcem a stěžovatelem, která nabyla účinnosti dne 1. 10. 1997, nesporně vyplývá (čl. III. odst. 2 a čl. VII. odst. 2), že na stěžovatele přešly i jiná práva a závazky související s privatizovaným majetkem, že kupní cena neměla být dodatečně upravována podle výsledků účetní závěrky provedené ke dni předcházejícímu dni účinnosti smlouvy a že jiná práva a závazky přešly na stěžovatele jako kupujícího dnem účinnosti této smlouvy. V protokole o ústním jednání sepsaném dne 9. 12. 1997 správcem daně se stěžovatelem je uveden výčet a specifikace nedoplatků na daních a jejich příslušenství. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že existence pohledávky na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, nemohla být pro stěžovatele překvapivá.

Podle ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak.

Citované ustanovení vychází z toho, že daňová povinnost je povinností veřejnoprávní povahy vycházející z nadřazeného postavení veřejné moci ve vztahu k daňovému subjektu, a proto nelze smluvním ujednáním tuto povinnost měnit. Tento právní názor vyslovil rovněž Ústavní soud v usnesení sp. zn. IV. ÚS 499/1998, v němž uvedl, že „daňová povinnost vzniká na základě skutečností stanovených zákonem, přičemž zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní

a poplatků, zakazuje přenos této povinnosti, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Plátce daně jako subjekt veřejnoprávního vztahu není vůči orgánu veřejné moci v rovnoprávném postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu (viz. Ústavní soud ČSFR, Sbírka usnesení a nálezů, č. 1, Brno, 1992, str. 11). Oproti tomu stěžovatelem uváděná smlouva o prodeji podniku (§ 476 a násl. zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku) je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení. Podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přechází závazky vzniklé ze závazkových vztahů, bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, nikoliv však veřejnoprávní povinnosti. Ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku skutečně tedy v tomto případě ve vztahu k ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků nepředstavuje *lex specialis*“.

V dané věci ale došlo k nabytí vlastnictví k V. o. p. 014, U. B., s. p., nikoliv na základě smlouvy o prodeji podniku, nýbrž v režimu zákona o privatizaci. Tento zákon upravuje podmínky tzv. velké privatizace majetku státu a činí tak kogentním způsobem, v jednotlivých právně popsanych a na sebe navazujících krocích (výběr majetku k privatizaci, vypracování privatizačního projektu, rozhodnutí o privatizaci atd.). Z ustanovení § 15 odst. 1 citovaného zákona vyplývá, že „s vlastnickým právem k privatizovanému majetku přecházejí na jeho nabyvatele i jiná práva a závazky související s privatizovaným majetkem“. Z citované zákonné dikce je zřejmé, že práva a závazky související s privatizovaným majetkem přecházejí na nabyvatele ze zákona a ke dni účinnosti smlouvy o prodeji, přičemž smluvně tyto účinky vyloučit není možné. Nejedná se proto o typický převod vlastnického práva, nýbrž spíše o jeho přechod, byť samozřejmě značně modifikovaným způsobem proti klasickým podobám přechodu tohoto práva.

Také Nejvyšší správní soud se již zabýval otázkou výkladu ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci v návaznosti na ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků, a to v rozsudku ze dne 25. 8. 2005, č. j. 2 Afs 181/2004 - 53, v němž vyslovil právní názor, že „ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, představuje zákonnou výjimku z nemožnosti smluvního přenosu daňové povinnosti podle ustanovení § 45 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků“.

Ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci je tedy výjimkou z nemožnosti smluvního přenosu daňové povinnosti předpokládanou ustanovením § 45 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že privatizovaným majetkem je ve smyslu ustanovení § 2 zákona o privatizaci souhrn věcí a finančních prostředků, ke kterým má podnik právo hospodaření nebo které jsou v jeho vlastnictví, jakož i souhrn práv, jiných majetkových hodnot a závazků podniku. Nejvyšší správní soud má za to, že do souhrnu „jiných práv a závazků“, která ve smyslu ustanovení § 15 odst. 1 citovaného zákona přecházejí na nabyvatele privatizovaného majetku, je třeba zahrnout i povinnosti veřejnoprávní, a to včetně povinností daňových. Tento názor je konformní rovněž s judikaturou Ústavního soudu, který se např. v usnesení sp. zn. IV. ÚS 164/01 ztotožnil s judikaturou obecných soudů, podle níž ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci je považováno za zákonnou výjimku z nemožnosti smluvního přenosu daňové či poplatkové povinnosti a na základě tohoto ustanovení dochází v důsledku tzv. velké privatizace k univerzálnímu přechodu práv a závazků. Výslovně přitom uvedl, že „byl-li stěžovatel přesvědčen, že kupní cena privatizovaného majetku nezohlednila závazky týkající se placení pojistného, měl, jako nabyvatel privatizovaného majetku, možnost uplatnit nárok na slevu ohledně závazků, jež na něho přešly a dle jeho názoru nebyly zachyceny v účetnictví a tudíž se i nepromítly do kupní ceny, ve smyslu § 20 odst. 3 zákona č. 92/1991 Sb.“.

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že v daném případě existence předmětné daňové povinnosti a její výše byla stěžovateli známa, jelikož ze smlouvy o prodeji privatizovaného majetku, ze zápisu o převzetí a předání tohoto majetku a z dalších dokumentů tato povinnost vyplývá, přičemž stěžovatel se výslovně zavázal k převzetí závazků souvisejících s privatizovaným majetkem. Ani v tomto směru proto nelze shledat protizákonnost.

Nelze také souhlasit s názorem stěžovatele, že ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci, jelikož výslovně nehovoří o přechodu daňových povinností, nýbrž pouze o přechodu závazků souvisejících s privatizovaným majetkem, nelze vykládat i ve vztahu k přechodu daňových povinností. Tento výklad nemůže obstát již z toho důvodu, že termín „závazek“ ve spojení obsaženém v předmětném ustanovení („práva a závazky“) zjevně nelze vyložit jinak než jako povinnost, tedy i povinnost daňovou.

Podle Nejvyššího správního soudu proto nelze dospět k jinému právnímu závěru než, že na stěžovatele ve smyslu ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci ex lege (ke dni účinnosti smlouvy uzavřené podle zákona o privatizaci) přešla i veřejnoprávní - daňová povinnost jeho právního předchůdce. Právní závěr krajského soudu, že u stěžovatele v souvislosti s privatizací došlo k univerzálnímu přechodu práv a závazků, a to včetně veřejnoprávního závazku k úhradě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 1 735 339 Kč, je proto v souladu se zákonem.

Pokud jde o stížní bod, v němž je namítáno, že bylo povinností správce daně, před použitím přeplatku na dani na úhradu předchozího nedoplatku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků právního předchůdce, nejprve vydat rozhodnutí, jímž by stěžovateli stanovil (dodatečně stanovil) povinnost odvést tuto neuhrazenou daň, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato námitka je ve smyslu ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná. Uvedenou otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již v předchozím řízení, a to ke stížní námitce finančního ředitelství, a ve zrušujícím rozsudku ze dne 20. 1. 2005, č. j. 4 Afs 30/2003 - 81, již vyslovil závazný právní názor, že v daném případě nebylo povinností správce daně vydat nové rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jímž by byl stěžovatel seznámen s důvody i výší daňových povinností právního předchůdce, jež na něj ve smyslu ustanovení § 15 zákona o privatizaci přešly a tento právní názor také zdůvodnil. Stěžovatel nenamítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem, nýbrž s tímto závazným právním názorem toliko polemizuje. Nejvyšší správní soud se proto z důvodu nepřípustnosti uvedené stížní námítky již touto blíže nezabýval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Azs 338/2004 - 106, www.nssoud.cz).

Z důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků

náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. května 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu