ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **PharmDr. O. W.**, zast. JUDr. Pavlem Hráškem, advokátem se sídlem Týnská 1053/21, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2010, č. j. 6046/10-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 4. 2011, č. j. 10 Af 9/2011 - 22,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta její žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného. Tím bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jindřichově Hradci ze dne 24. 5. 2010, č. j. 41674/10/086910305933, č. j. 41679/10/086910305933, č. j. 41686/10/086910305933, a č. j. 41689/10/086910305933. Rozhodnutími finančního úřadu byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za jednotlivá čtvrtletí roku 2008 v celkové výši 26 539 Kč a penále v celkové výši 5 307 Kč. Rozhodnutí finančních orgánů vycházela z poznatků získaných při daňové kontrole zahájené dne 27. 8. 2009, během níž bylo zjištěno, že stěžovatelka neodvedla za jednotlivá zdaňovací období roku 2008 daň z přidané hodnoty ve správné výši. Daň z přidané hodnoty tak bylo třeba

stěžovatelce dodatečně vyměřit, čemuž nebránila ani skutečnost, že dne 3. 7. 2008 nabylo právní moci usnesení o příklepu, na jehož základě byl v rámci exekučního řízení vydražen lékárenský podnik stěžovatelky. Dne 21. 8. 2008 vydražitel, společnost Z SERVICE s. r. o., zaplatil nejvyšší podání a dne 1. 12. 2008 došlo k fyzickému předání zařízení lékárny mezi stěžovatelkou a vydražitelem. Rozhodnutí finančních orgánů shodně vyšla z toho, že povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty na vydražitele nepřechází a zůstává na stěžovatelce, která podniká jako fyzická osoba. Rovněž krajský soud dospěl s poukazem na zákonná ustanovení i judikaturu k závěru, že při prodeji podniku stěžovatelky v exekuci nenastala univerzální sukcese vydražitele do práv stěžovatelky jako dlužníka.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Kasační stížností tedy polemizuje s právním názorem krajského soudu.

Stěžovatelka připodobňuje exekuci provedenou prodejem podniku k běžnému prodeji podniku dle obchodního zákoníku. V rámci exekučního řízení ovšem bylo nutné zohlednit, že výtěžek z prodeje podniku slouží k úhradě věřitelům podniku, což při smluvním převodu samozřejmě neplatí a výtěžek náleží toliko původnímu vlastníkovi. Zákonodárce se s touto problematikou vypořádal tím, že výslovně uvádí v § 338zk zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř."), že nepřechází závazky, které nebyly uspokojeny při rozvrhu. Citované ustanovení však je nutno vykládat tak, že přechází veškeré závazky, vyjma závazků při rozvrhu uhrazených, které zanikají jejich zaplacením. Pokud by zákonodárce chtěl stanovit pouze přechod veškerých závazků souvisejících s podnikem, mohlo by dojít k absurdní situaci, při níž by věřitel pohledávky uspokojené při rozvrhu získal plnění z podstaty, a navíc by jeho pohledávka přešla na vydražitele. Nebo naopak by bylo zcela zbytečné získávat prostředky do podstaty, pokud by neexistovaly žádné pohledávky k uspokojení. Je zřejmé, že tento nesoulad bylo nutné vymezit tak, aby se přechod závazků týkal pouze těch, které nebyly uhrazeny.

Dle stěžovatelky měl krajský soud při výkladu § 338zk o. s. ř. přihlédnout i k jiným ustanovením téhož zákona (zejm. § 338m a § 338n). Z nich plyne požadavek, aby do usnesení o ceně podniku byly zahrnuty všechny závazky náležející k podniku. Vydražitel by v takovém případě nepotřeboval znát veškeré závazky náležející k podniku; pokud by na něj přecházela pouze jejich část, jakož by nebylo nutné do ceny podniku zohledňovat ostatní závazky, pokud by na vydražitele nepřecházely. Pro účely ocenění by v takovém případě postačilo zahrnout pouze závazky, mezi něž bude podstata rozdělována.

Dále stěžovatelka poukazuje na to, že již v rámci předchozího řízení namítala, že argumentace o zákazu přenosu daňové povinnosti stanovené v § 45 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád z r. 1992"), se pro účely souzeného případu neuplatní, neboť došlo k přechodu vlastnického práva na základě jiné právní skutečnosti, nikoliv ke smluvnímu převodu. Zákon o správě daní a poplatků však zakazuje pouze smluvní převod daňové povinnosti a na ostatní případy se nevztahuje a z důvodu kogentního znění zákona k němu nelze dospět ani výkladem.

Stěžovatelka připouští, že zrušení registrace jejího zdravotnického zařízení nastalo až právní mocí rozhodnutí správního orgánu dne 9. 4. 2009, nicméně rozhodující není

zrušení registrace, ale přechod vlastnictví k podniku, tj. souboru hmotných i nehmotných složek podnikání. Poté již totiž stěžovatelka nemohla fakticky podnikatelskou činnost vykonávat.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvádí, že daňová povinnost ze stěžovatelky na vydražitele nepřešla. Žalovaný poukazuje na to, že k fyzickému předání zařízení lékárny došlo na základě zápisu dne 1. 12. 2008. V přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2008 stěžovatelka uvedla, že její hlavní podnikatelskou činností je lékárenská služba a vykázala za tato období uskutečněná zdanitelná plnění. V měsících leden až listopad 2008 stěžovatelka fakturovala Všeobecné zdravotní pojišťovně a Oborové zdravotní pojišťovně zaměstnanců bank za vydané léky pacientům. Prvně jmenovaná pojišťovna ukončila smluvní vztah se stěžovatelkou dohodou ke dni 30. 11. 2008. Stěžovatelka je tedy povinna uhradit daň z přidané hodnoty. Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatelka je zastoupena advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Ve věci není sporná výše dodatečně vyměřené daně ani výše penále. Podstatou námitek kasační stížnosti je pouze to, že daň měla být doměřena nikoliv stěžovatelce, ale jinému subjektu – vydražiteli, který získal podnik stěžovatelky v rámci exekučního řízení. Tím na sebe převzal všechny závazky patřící k podniku, tedy i povinnost platit daně.

Nejvyšší správní soud se již vyjádřil k podobné situaci ve svém rozsudku ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 - 40, publ. pod č. 1836/2009 Sb. NSS, v němž posuzoval případ „běžného“ (nikoliv exekučního) prodeje podniku. Soud uvedl, že daňový subjekt se prodejem podniku (a tvrzeným předáním požadovaných dokladů kupujícímu) nezprostil své daňové povinnosti. Případná dohoda o přenosu daňové povinnosti by byla v tomto směru pro daňové řízení právně neúčinná (§ 45 daňového řádu z r. 1992). Totéž vyplývá i z usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98. Ostatně podle ustanovení § 40 odst. 15 daňového řádu z r. 1992 jsou daňovým subjektům zachována práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti po dobu stanovenou v § 47 citovaného zákona pro vyměření daně a ohledně placení daně po dobu stanovenou v § 70 tohoto zákona pro vymáhání daňových nedoplatků, i v případech, že mezitím již přestaly být daňovými subjekty. Daňový subjekt se proto ani prodejem svého podniku nezprostil povinnosti předložit správcem daně požadované doklady ohledně uplatněného nadměrného odpočtu. Prodejem podniku se totiž plátce daně nezbavuje svých daňových povinností. Pro takový závěr není opora v právních předpisech, jak uzavřel Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí (pro stručnost lze v dalším na závěry učiněné v tomto rozsudku odkázat).

Právní argumentaci provedenou v citovaném rozsudku lze přenést i na nyní posuzovanou věc. Sama stěžovatelka ostatně připodobňuje nenucený prodej podniku k prodeji podniku jakožto způsobu výkonu rozhodnutí. I odborná literatura [Kasíková, Kučera, Plášil, Šimka, Jirmanová, Hubáček: Zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád). Praha: C. H. Beck, 2007, s. 252] připodobňuje provedení exekuce prodejem podniku ke smlouvě o prodeji podniku, s tím, že exekuce je jakousi nucenou smlouvou. Proto lze použít názory vyjádřené judikaturou ohledně smlouvy o prodeji podniku i na řízení exekuční.

Nad rámec citované judikatury i literatury je třeba poukázat na § 338f a násl. o. s. ř., který upravuje výkon rozhodnutí prodejem podniku. Ustanovení § 338f odst. 1 o. s. ř. stanoví, že výkon rozhodnutí prodejem podniku může být nařízen, jen když oprávněný označí podnik, jehož prodej navrhuje, a jestliže doloží, že podnik je majetkem povinného. Poznámka pod čarou zde míří k § 5 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který obsahuje definici podniku. Dle tohoto ustanovení se podnikem rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit. Podnik je věc hromadná. Na jeho právní poměry se použijí ustanovení o věcech v právním smyslu. Tím není dotčena působnost zvláštních právních předpisů vztahujících se k nemovitým věcem, předmětům průmyslového a jiného duševního vlastnictví, motorovým vozidlům apod., pokud jsou součástí podniku.

Z podané definice vyplývá, že podnik je věcí. Může být tedy objektem právního vztahu, nikoliv však subjektem. Povinnost platit daň z přidané hodnoty nemá přirozeně podnik (jakožto věc), ale pouze subjekt práva – daňový subjekt (§ 6 daňového řádu z r. 1992). Stěžovatelka tedy tím, že pozbyla vlastnictví věci (podniku), nepřestala být daňovým subjektem. Jak ostatně vyplynulo ze spisu (a stěžovatelka proti tomu nic nenamítá), k faktickému převzetí podniku (zařízení lékárny) došlo až dne 1. 12. 2008 a do té doby (v měsících leden až listopad) to byla stěžovatelka, kdo uskutečňoval zdanitelná plnění (bylo fakturováno Všeobecné zdravotní pojišťovně a Oborové zdravotní pojišťovně zaměstnanců bank za léky vydané pacientům) a kdo podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za všechna čtvrtletí roku 2008, přičemž jako hlavní ekonomickou činnost stěžovatelka uvedla lékárenskou službu.

Správně krajský soud v tomto ohledu podpůrně argumentoval také tím, že až dne 9. 4. 2009 byla zrušena registrace nestátního zdravotnického zařízení, jehož provozovatelem byla stěžovatelka. Také smluvní vztah stěžovatelky se Všeobecnou zdravotní pojišťovnou trval až do 30. 11. 2008. Z živnostenského rejstříku rovněž vyplývá, že stěžovatelka přerušila živnostenskou činnost až dne 7. 1. 2009. Stěžovatelka tedy sice již nebyla vlastníkem předmětného podniku, neboť dne 3. 7. 2008 nabylo právní moci usnesení o příklepu, na jehož základě byl v rámci exekučního řízení vydražen lékárenský podnik stěžovatelky, a dne 21. 8. 2008 vydražitel, společnost Z SERVICE s. r. o., zaplatil nejvyšší podání (§ 338z o. s. ř.), ale i poté stěžovatelka vyvíjela činnost a zůstala plátcem daně z přidané hodnoty. Pokud i nadále využívala ke svému podnikání předmětný podnik, využívala věc cizí, což však na daňové povinnosti nic nemění.

Také argumentace krajského soudu ustanovením § 338zk o. s. ř. byla správná. Podle § 338zk odst. 1 písm. d) o. s. ř. platí, že na vydražitele, do jehož majetku přešel vydražený podnik, přechází závazky patřící k vydraženému podniku, které nebyly uspokojeny při rozvrhu, včetně jejich zajištění. Povinnost platit daň přitom není závazkem (ani daňové zákony výraz závazek nepoužívají); závazek je pojem soukromého práva a tradičně vzniká na základě smlouvy či na základě (soukromoprávního) deliktu, zatímco povinnost platit daně je dána přímo zákonem a není vázána na podnik (věc), ale na daňový subjekt.

Nad shora řečené je třeba uvést, že stěžovatelčin názor na přechod závazků při prodeji podniku nesdílí ani komentář k občanskému soudnímu řádu (Bureš, Drápal, Krčmář a kol.: Občanský soudní řád: komentář – II. díl. 7. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 1737). Podle tohoto díla na vydražitele přecházejí **pouze** (zvýraznil NSS) závazky, které nebyly uspokojeny při rozvrhu rozdělované podstaty. Závazky, které byly uspokojeny při rozvrhu, zanikají i se svým zajištěním kde dni příklepu. Zde je třeba poukázat i na § 338n odst. 1 písm. d) a § 338m odst. 1 písm. b) o. s. ř., na které upozorňuje ostatně sama stěžovatelka. Podle těchto ustanovení je vždy třeba zkoumat při prodeji podniku výši závazků s podnikem a jeho provozem souvisejících. Smyslem uvedených ustanovení je zjistit majetek a závazky podniku, posoudit, zda závazky nepřevyšují majetek a také případným zájemcům o podnik transparentně ozřejmit jmění a ekonomický stav podniku. V daném případě přitom pozdější vydražitel – i kdyby nesplacená daňová povinnost bývala byla závazkem podniku – nevěděl o takové skutečnosti a ani vědět nemohl.

Stěžovatelce lze do jisté míry přisvědčit v tom, že zákaz přenosu daňové povinnosti stanovené v § 45 daňového řádu z r. 1992 se pro účely souzeného případu neuplatní. Mezi vydražitelem a stěžovatelkou skutečně nedošlo k žádné dohodě o tom, že daňová povinnost přechází ze stěžovatelky na vydražitele (taková dohoda by ostatně byla v rozporu s uvedeným ustanovením). Tím spíše však platí, že daňovou povinnost musí stěžovatelka jako daňový subjekt plnit sama, neboť žádný právní předpis přechod její daňové povinnosti na jinou osobu nestanoví.

V daném případě tedy nebyl naplněn (jediný) namítaný kasační důvod a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. listopadu 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu