



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **I. P., s. r. o.**, zastoupeného advokátem Mgr. Petrem Švadlenou, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, ve věci kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 8. 2004, sp. zn. 31 Ca 71/2003,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové („žalovaný“) ze dne 29. 4. 2003, č. j. 1117/150/2003-Kla. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hlinsku ze dne 20. 1. 2003, č. j. 1184/02/235970/3600, o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil (byť ne výslovně) důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pro vady řízení před správním orgánem a pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatečném odůvodnění rozhodnutí.

Stěžovatel především namítá, že na základě smlouvy č. 329/96, která nabyla účinnosti dne 1. 10. 1996, na něj přešly závazky související s privatizovaným majetkem, když předmětem koupě byl pivovar H. - privatizovaný majetek podniku P. H. K., s. p. V předávací inventuře byla mimo jiné uvedena i pasiva, včetně nezaplacené daně z přidané hodnoty ve výši 8 601 332 Kč, vyměřeného penále za nedoplatky DPH ve výši 1 191 122 Kč a 1 527 258 Kč, nezaplacené spotřební daně ve výši 13 659 367 Kč a vyměřeného penále za nedoplatky na této dani ve výši 795 457 Kč. Tato daňová povinnost vznikla v průběhu měsíců listopad 1995 až září 1996, tzn. ještě před uzavřením smlouvy o prodeji privatizovaného majetku. Daňovým subjektem a dlužníkem proto jsou i nadále P. H. K., s. p. Stěžovatel byl nucen tyto nezaplacené daňové povinnosti skutečného dlužníka uhradit, přestože k přechodu těchto daňových povinností nedošlo. V tomto směru vychází z ustanovení § 45 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, obsahujícího zákaz přenosu daňové povinnosti. Za zvláštní veřejnoprávní předpis, kterým by tato zásada mohla být narušena, nelze údajně považovat ani ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, jelikož toto ustanovení upravuje výhradně právní účinky vznikající uzavřením smluv o převodu privatizovaného majetku mezi Fondem národního majetku a nabyvatelem, a to vše při zachování principu rovnosti stran, nikoliv na základě podřízenosti a nadřízenosti, takže se jedná o normu soukromoprávní povahy. Navíc dikce citovaného ustanovení hovoří o „přechodu závazků souvisejících s privatizovaným majetkem“, nikoliv o přechodu daňových povinností, a bez legislativní změny se proto nemůže jednat o právně účinný přechod daňové povinnosti. Kromě toho, daňové penále a úrok jsou majetkovými sankcemi postihujícími protiprávní jednání konkrétního daňového dlužníka a z povahy věci proto nemohou být namířeny proti jinému subjektu. Navíc, předmětné daňové povinnosti nebyly stěžovateli nikdy vyměřeny a stěžovatel tyto povinnosti nesplnil dobrovolně. Postupem správce daně tak došlo i k porušení čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel uzavírá, že správce daně se dopustil zásadního nezákonného postupu, přičemž není rozhodné, že se na jeho účtu nenacházel vratitelný daňový přeplatek, když otázka evidence takového přeplatku nemá právní význam.

Z uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko odkázal na odůvodnění rozhodnutí, které v této věci vydal, a navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že žádostí ze dne 8. 11. 2002 stěžovatel požádal o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty a na spotřební dani včetně penále a úroku, a to z důvodu, že na stěžovatele nepřešly žádné povinnosti daňového dlužníka P. H. K., s. p.

Finanční úřad v Hlinsku shora označeným rozhodnutím ze dne 20. 1. 2003 tuto žádost zamítl.

Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný citovaným rozhodnutím ze dne 29. 4. 2003. V tomto rozhodnutí uvedl, že ke dni podání žádosti nebyl na osobním účtu stěžovatele evidován vratitelný přeplatek dle ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb., takže žádosti nebylo možno vyhovět.

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem napadeným nyní posuzovanou kasační stížností zamítl žalobu brojící proti tomuto rozhodnutí žalovaného. Dospěl totiž k názoru,

že podle obsahu správního spisu na účtu stěžovatele ke dni podání žádosti neexistoval vratitelný přeplatek. Stěžovatel ve skutečnosti nenamítal reálnou existenci vratitelného přeplatku, nýbrž zásadní nezákonný postup správce daně, což však lze řešit toliko cestou řádných a mimořádných opravných prostředků proti rozhodnutím o vyměření daně, příp. příslušenství, nikoliv v rámci řízení o žádosti o vrácení daňového přeplatku.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že mezi účastníky řízení není sporu co do skutkových okolností věci, nýbrž toliko co do jejího právního vyhodnocení. Proto se i zdejší soud v dalším, vázán uplatněnými kasačními důvody, soustředil na správnost výkladu dotčených zákonných ustanovení. Relevantním je v tomto směru především ustanovení § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož *„částka daně převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně, je daňovým přeplatkem.“* V projednávané věci stěžovatel namítá existenci daňového přeplatku, a to z důvodu, že nemohlo dojít k přechodu daňové povinnosti z daňového dlužníka na stěžovatele, jelikož ustanovení § 45 zákona č. 337/1992 Sb. takový přechod zakazuje.

K tomu je nutno uvést, že podle ustanovení § 45 zákona č. 337/1992 Sb., nadepsané marginální rubrikou *„Zákaz přenosu daňové povinnosti“*, *„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.“* Podstata citovaného zákonného 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 (usnesení sp. zn. IV. ÚS 499/1998), když judikoval, 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 rovnoprávním postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu (viz Ústavní soud ČSFR, Sbírka usnesení a nálezů, č. 1, Brno, 1992, str. 11). Protože smlouva o prodeji podniku je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení, je podle tohoto hlediska 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 nepředstavuje tedy v tomto případě ve vztahu k ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků lex specialis.“*

V projednávané věci došlo nicméně k nabytí vlastnictví k předmětnému pivovaru nikoliv na základě klasické civilní smlouvy, nýbrž v režimu zákona č. 92/1991 Sb. Tento zákon upravuje tzv. velkou privatizaci majetku státu, přičemž tak činil kogentním způsobem a v jednotlivých právně popsáných a na sebe navazujících krocích (výběr majetku k privatizaci, vypracování privatizačního projektu, rozhodnutí o privatizaci atd.). Podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb. *„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 již ze zákona ke dni účinnosti smlouvy o prodeji a smluvně tyto účinky vyloučit není možné. Nejedná se proto o typický převod vlastnického práva,

nýbrž spíše o jeho přechod, byť samozřejmě značně modifikovaným způsobem oproti klasickým podobám přechodu tohoto práva.

Privatizovaným majetkem je v souladu s ustanovením § 2 cit. zákona 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 je toho názoru, že do souhrnu závazků podniku, které jsou součástí majetku podniku, patří i povinnost daňová. Z toho pak vyplývá, že předmětnou smlouvou na stěžovatele přešla i tato povinnost. 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 č. 92/1991 Sb. 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 pro stěžovatele nebyla překvapivá, jelikož z citované 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.

Ze všech shora uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem krajského soudu, že v případě stěžovatele neexistoval vratitelný přeplatek ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., byť je pravdou, že v tomto kontextu se měl krajský soud podrobněji vyjádřit i k otázkám zákonnosti samotné daňové povinnosti stěžovatele. Stěžovateli totiž je nutno přisvědčit v tom směru, že klíčovou otázkou je v dané věci existence daňového přeplatku (tzn. zda správce daně nedrží finanční prostředky daňového subjektu protizákonně) a nikoliv toliko jeho evidence na daňovém účtu. Zmíněný nedostatek důvodů rozhodnutí krajského soudu nicméně sám o sobě neznamená důvod pro jeho zrušení, jelikož taková vada by ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musela mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, k čemuž v daném případě zjevně nedošlo.

Nelze naopak souhlasit s názorem stěžovatele, že dikce ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb., jelikož výslovně nehovoří o přechodu daňových povinností, nýbrž pouze o přechodu závazků souvisejících s privatizovaným majetkem, bez legislativní úpravy 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 daňová.

Je pravdou - jak tvrdí stěžovatel - , že daňové penále a úrok jsou majetkovými sankcemi postihujícími jednání daňového dlužníka a že je proto nelze směřovat proti jiným subjektům. V projednávané věci však sankční povaha těchto institutů zcela ustoupila do pozadí, když tyto penále a úroky byly v době koupě privatizovaného majetku již vyčísleny

a představovaly tak daňovou povinnost, jejíž splnění přešlo na stěžovatele v souladu s ustanovením § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb. Výše těchto závazků pak mohla být zohledněna v kupní ceně.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Hradci Králové náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 25. srpna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček  
předseda senátu