ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **VOP 084 Olomouc, s. r. o.**, se sídlem Na Šibeníku 3, Olomouc, zastoupený JUDr. Václavem Sedlářem, advokátem se sídlem Údolní 5, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 3. 2008, č. j. 22 Ca 115/2007 – 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 3. 2008, č. j. 22 Ca 115/2007 - 30, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 25. 1. 2007, č. j. 1934/150/2006, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 2 981 190 Kč v náhradní lhůtě vydané Finančním úřadem v Olomouci (dále jen „správce daně“) dne 7. 10. 2005, č. j. 217865/05/379913/0708. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že dne 10. 1. 2001 uzavřel Fond národního majetku (dále jen „Fond“) se stěžovatelem smlouvu č. 003/2001 o prodeji podniku, kde předmětem prodeje byl „státní podnik …, který byl určen k privatizaci podle privatizačního projektu č. 62515…, rozhodnutím o privatizaci č. j. 41/43302/97 ze dne 25. 6. 1997 vydaným Ministerstvem financí ČR“. Obecně v případě uzavření smlouvy o prodeji podniku nepřecházejí na nabyvatele daňové povinnosti prodávajícího, a to i s odkazem na usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98, či na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2007, č. j. 5 Afs 114/2006 - 56, nelze

na daný případ aplikovat závěry vyslovené v uvedených rozhodnutích beze zbytku, a to z toho důvodu, že předmětná smlouva byla uzavřena v rámci privatizačního procesu probíhající v režimu zákona č. 92/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o privatizaci"). Podle ustanovení § 15 odst. 1 citovaného zákona s vlastnickým právem k privatizovanému majetku přecházejí na jeho nabyvatele i jiná práva a závazky související s privatizovaným majetkem, a to ze zákona ke dni účinnosti smlouvy o prodeji, přičemž smluvně není možné tyto účinky vyloučit. Nejedná se proto o typický převod vlastnického práva, nýbrž spíše o jeho přechod. Na základě předmětné smlouvy přešla na stěžovatele i povinnost daňová. Tento názor podle krajského soudu 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.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném právním posouzení otázky, a je tak nezákonný. Stěžovatel především nesouhlasí s názorem krajského soudu, že smlouva o prodeji podniku uzavřená s Fondem jako prodávajícím podle ustanovení § 476 a násl. obch. zák. vlastně není smlouvou uzavřenou podle citovaného ustanovení, ale že se na ni vztahuje zákon o privatizaci a že do závazků souvisejících s majetkem prodávaného podniku patří i povinnost daňová. Podle názoru stěžovatele český právní řád zná pouze jednu smlouvu o prodeji podniku, a to jako dvoustranný soukromoprávní úkon upravený v obch. zák. Z čl. XI předmětné smlouvy vyplývá vůle stran, aby se smlouva řídila obchodním zákoníkem. Prodávající Fond je plnohodnotnou právnickou osobou a může se volně rozhodnout, jakému režimu podřídí svůj závazkový vztah. K tomu stěžovatel odkázal na usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 4. 10. 1992, sp. zn. 5 Cmo 203/93. Závazky jsou termínem soukromoprávním, na rozdíl od daňové povinnosti, která náleží mezi typické veřejnoprávní povinnosti. Daňová povinnost souvisí se subjektem, a nikoli s podnikem jako věcí, a proto při prodeji podniku s ním neputují z jednoho subjektu na druhý. Pojem závazek, o kterém hovoří ustanovení § 15 zákona o privatizaci, je totožným pojmem jako závazek, o němž hovoří obch. zák. a ze žádného právního předpisu nevyplývá, že by to bylo naopak. Stěžovatel zpochybnil způsob, jakým krajský soud interpretoval usnesení Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 164/01 a naopak se domnívá, že toto usnesení jednoznačně koresponduje s jeho argumentací o nepřenositelnosti daňové povinnosti z převodce na nabyvatele. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti plně odkázalo na své vyjádření k žalobě.

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.

Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, ustanovení § 15 zákona o privatizaci představuje speciální ustanovení k § 45 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2007, č. j. 7 Afs 11/2006 – 88, ze dne 15.5.2007, č. j. 2 Afs 90/2006 – 79, www.nssoud.cz. Rovněž v rozsudku ze dne 25. 8. 2005, č. j. 2 Afs 181/2004 - 53, publikovaném pod č. 712/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že podstata ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků vychází z toho, že daňová povinnost je povinností veřejnoprávní povahy vyplývající

z nadřazeného postavení veřejné moci ve vztahu k daňovému subjektu, a proto nelze smluvním ujednáním tuto povinnost měnit, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak. Vztah ustanovení zákona o privatizaci a ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků je případem, kdy se vůči zákazu přenosu daňové povinnosti uplatní pravidlo lex specialis derogat legi generalis. Režim převodu majetku při privatizaci je odlišný od převodu majetku v režimu obch. zákoníku, a to z toho důvodu, že při tomto převodu právní následky stanovené v ustanoveních zákona o privatizaci nastávají ex lege na základě účinnosti smlouvy o převodu podniku. Podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci totiž s vlastnickým právem k privatizovanému majetku přecházejí na jeho nabyvatele i jiná práva a závazky související s privatizovaným majetkem. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud také uvedl, že „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 i 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.“! Tato daňová povinnost, která tedy nepřechází na nabyvatele na základě volního projevu vyjádřeného ve smlouvě, ale přímo ex lege.

Tento názor je konformní rovněž s judikaturou Ústavního soudu, který se v usnesení že dne 12. 10. 2001, sp. zn. IV. ÚS 164/01 ztotožnil s judikaturou obecných soudů, z níž „vyplývá, že tyto soudy považují ustanovení § 15 odst. 1 zák. č. 92/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ze zákonnou výjimku z nemožnosti smluvního přenosu daňové povinnosti či poplatkové povinnosti, na základě něhož dochází v důsledku tzv. velké privatizace k universálnímu přechodu práv a závazků.“ V citovaném usnesení Ústavní soud zdůraznil, že „interpretace předpisů obyčejného práva může mít za následek porušení základních práv a svobod toliko tehdy, pokud by tato interpretace byla v extrémním rozporu s principy spravedlnosti (např. přepjatý formalismus). V dané věci takovouto interpretaci soudu, ani správním orgánům, vytknout nelze.“

Výkladem stěžovatele, že pojem závazek podle § 15 zákona o privatizaci není obsahově odlišný od pojmu závazek v § 476 obch. zák. bychom mohli dospět k závěru, že subjektům, jejichž postavení upravuje soukromé právo, nemůže veřejné právo (kterým tzv. „privatizační právo“ nepochybně je) stanovit zvláštní režim odpovědnosti za veřejnoprávní závazky, že tedy nemůže také stanovit zvláštní pravidla při převodu privatizovaného majetku. V daném případě je však ustanovení o přechodu práv a závazků souvisejících s privatizovaným majetkem záměrně koncipováno jako univerzální, vztahující se na všechny druhy závazků.

Ve vztahu ke kogentním ustanovením zákona o privatizaci není případná námitka stěžovatele, že Fond může volně rozhodnout, jakému režimu podřídí svůj závazkový vztah. Fond totiž nemůže při uzavírání smlouvy o prodeji podniku smluvně vyloučit kogentní ustanovení zákona o privatizaci, tedy ani jeho ustanovení § 15. V rozsahu, v jakém je úprava prodeje podniků v rámci privatizace podle zákona o privatizaci, odlišná od obecné úpravy prodeje podniku podle obch. zák., je úpravou speciální vylučující použití obecné právní úpravy v obch. zák. Zákon o privatizaci upravuje tzv. velkou privatizaci majetku státu v jednotlivých, na sebe navazujících, krocích (výběr majetku k privatizaci, vypracování privatizačního projektu, rozhodnutí o privatizaci atd.) a tak činí tak kogentním způsobem. Postavení a působnost Fondu upravil zákon č. 171/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen zákon č. 171/1991 Sb.). Tento zákon v ustanovení § 20 odst. 1 písm. g) stanoví, že v rámci rozhodnutí o privatizaci uzavírá Fond svým jménem smlouvy a činí jiné právní

úkony při nakládání svým majetkem, zejména uzavírá smlouvy o prodeji podniků, jejich organizačních složek a částí jejich majetku, jež tvoří jeho majetek; přitom může využít též veřejné soutěže. Podle ustanovení § 20a odst. 1 citovaného zákona s majetkem Fondu a jeho majetkovými účastmi na podnikání jiných právnických osob, které nebylo možno z důvodů nezapříčiněných Fondem privatizovat podle rozhodnutí o privatizaci, naloží Fond způsobem, se kterým ministerstvo vyjádří předchozí písemný souhlas. Obdobně se postupuje podle odst. 2 citovaného ustanovení u majetku Fondu a jeho majetkových účastí na podnikání jiných právnických osob, které na Fond přešly odstoupením od smlouvy v důsledku porušení smluvních povinností nabyvatele privatizovaného majetku. Podle odst. 3 citovaného ustanovení se pro účely převodů práv a závazků, poplatkových a daňových povinností a práv a povinností vyplývajících z pracovněprávních vztahů se nakládání s majetkem na základě souhlasu ministerstva podle odst. 1 a 2 považuje za nakládání s majetkem podle rozhodnutí o privatizaci. Na základě citovaného zákona je Fond sice oprávněn uzavírat smlouvy o prodeji podniku, ovšem jedná se vždy o prodej majetku podle rozhodnutí o privatizaci, za podmínek stanovených zákonem o privatizaci, který rozsah smluvní volnosti stran významně modifikuje. V daném případě byla rozhodnutím ministra obrany ze dne 19. 10. 2001 převedena část majetku státního podniku na Fond a ve smlouvě o prodeji podniku se v čl. I odkazuje na určení prodávaného podniku k privatizaci podle privatizačního projektu č. 62515, privatizované jednotky č. 2001, aktualizovaného ke dni 30. 6. 1997, rozhodnutím o privatizaci č. j. 41/43302/97 ze dne 25. 6. 1997 vydaným Ministerstvem financí a změnou způsobu privatizace na základě rozhodnutí výkonného výboru Fondu ze dne 11. 5. 1998, čl. 19, bod 4 ve smyslu usnesení vlády. Tato skutečnost nezpochybňuje postavení Fondu, jak namítá stěžovatel, neboť jak již uvedl Vrchní soud v Praze ve stěžovatelem citovaném rozsudku ze dne 4. 10. 1993, sp. zn. 5 Cmo 203/93 (Fond je v procesní pozici žalobce) „posouzení charakteru činnosti žalobce z tohoto hlediska je možné interpretovat jen z jednotlivých ustanovení zákona č. 171/1991 Sb. (ve znění zákona č. 282/1992 Sb.), a to zejména z ustanovení § 18, ze kterého vyplývá vymezení majetku žalobce a směry jeho užití, a z ustanovení § 20, který upravuje působnost žalobce. Z těchto ustanovení vyplývá, že vedle funkcí zcela nepochybně nepodnikatelských (…) plní také řadu funkcí podnikatelských, které by jinak příslušely státu. Je zřejmé, že žalobce byl mimo jiné také za tímto účelem zřízen.“ Závěr krajského soudu, že smlouva o prodeji podniku byla uzavřena v rámci privatizačního procesu, který probíhá podle zákona o privatizaci, je tedy zcela správný.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na to, že usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 10. 2001, sp. zn. IV. ÚS 164/01 naopak jednoznačně koresponduje s jeho argumentací o nepřenositelnosti daňové povinnosti, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že konstatování Ústavního soudu, že v dané věci se nejedná o placení daní či poplatků, nýbrž o placení pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a citované předpisy (tj. zákon č. 589/1992 Sb. a zákon č. 582/1991 Sb.) ustanovení analogické § 45 zákona o správě daní a poplatků neobsahují, nelze vyložit tak, že daňovou povinnost ve smyslu předchozí argumentace takto interpretovat nelze. Ústavní soud totiž na závěr pouze shrnul, co je konkrétním předmětem ústavní stížnosti, přičemž jeho úvahy směřovaly k interpretaci ustanovení § 15 odst. 1 zákona o privatizaci obecně, ve smyslu veřejnoprávní povinnosti, kterou povinnost platit daň jednoznačně je.

Na doplnění lze dodat, že právní názor, který je východiskem pro posouzení věci Nejvyšším správním soudem, nebyl ani následně judikaturou Ústavního soudu shledán ústavně nekonformním; naposledy viz usnesení Ústavního soudu 07 ze dne 17. 09. 2008, sp. zn. III. ÚS 2097/, http://nalus.usoud.cz, v němž lze nalézt odkazy na další judikaturu Ústavního soudu k předmětné sporné právní otázce.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl bez jednání

postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

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

V Brně dne 3. prosince 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu