

INFORMACE PRO PRÁVNÍ PRAXI

K jednomu rozhodnutí Ústavního soudu aneb tunel vede mezi závazkem a povinností

Kateřina Šimáčková*

Ústavní soud rozhodl svým usnesením IV. ÚS 499/98¹ ze dne 15. 1. 1999 ve věci ústavní stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí finančního ředitelství tak, že rozhodnutí krajského soudu a finančního ředitelství podpořil a ústavní stížnost zamítl – krajský soud, finanční ředitelství i finanční úřad dospěli k tomu, že povinnost zaplatit daň z příjmů nepřešla v souvislosti s převodem části podniku z kupujícího na prodávajícího. Finanční úřad po převodu podniku vyměřil daň prodávajícímu podnik, nikoli kupujícímu, Ústavní soud dal za pravdu finančnímu úřadu, finančnímu ředitelství a krajskému soudu s tím, že ačkoli při převodu podniku přecházejí na kupujícího podniku všechny závazky, nepřechází daňové povinnosti, protože tyto nejsou závazkem, ale veřejnoprávní povinností.

Právní úprava prodeje podniku² velmi precizně a správně chrání věřitele závazků podniku tak, aby nikterak nebyli poškozeni případným prodejem podniku – veškeré závazky s podnikem spojené přechází na kupujícího podniku, avšak prodávající ručí za splnění závazků převedeného podniku kupujícím. Kupující je povinen věřitele bez odkladu informovat o převzetí závazků. Věřitel se může domáhat podáním odporu, aby soud určil, že vůči němu je převod závazku prodávajícího na kupujícího neúčinný. V případě, že má jakýkoli věřitel pohledávky, které mu vznikly v souvislosti s provozováním podniku vůči majiteli tohoto podniku, je oprávněn tyto pohledávky požadovat jak vůči novému nabyvateli – kupujícímu podniku, tak i z titulu ručení vůči prodávajícímu podniku – tedy původnímu majiteli podniku. Věřitel je navíc oprávněn odporovat převod závazku soudní cestou. Právě z důvodů ručení prodávajícího jsou tedy ze závazků spojených s prodejem podniku zavázání jak kupující, tak i prodávající podniku.³ Tato úprava beze zbytku chrání věřite-

le, aby nijak neutrpěla jeho práva při prodeji podniku – při vymáhání své pohledávky může při jejím nesplnění současně za jedny náklady žalovat kupujícího i prodávajícího podniku. Přechod závazků spojených s provozem podniku na nového nabyvatele podniku je nasnadě – přechází-li majetek, je právně i ekonomicky logické a spravedlivé, aby spolu s ním přešly i závazky tento majetek zatěžující. Je-li třeba vyprodukovat prostředky na úhradu daně, měl by logicky tyto prostředky produkovat podnik, s jehož provozem je placení daně spojeno. Tento názor i ve vztahu k daním zastávaly všechny příslušné autority – Ministerstvo financí ČR dokonce vydalo Pokyn D-97, kterým jednoznačně stanoví, že nedoplatky daní bezprostředně související s privatizovaným majetkem přecházejí na jeho nabyvatele⁴. Tento pokyn nebyl mimochodem doposud nikým zrušen. Karel Marek v roce 1998 konstatoval, že v souvislosti s prodejem podniku se často objevuje i nesprávné tvrzení, že daňové povinnosti na kupujícího nepřechází, neboť jde o tzv. přenos daňové povinnosti, který je zakázán ustanovením § 45 zákona o správě daní a poplatků (č. 337/1992 Sb. v platném znění) – dle Marka a Chmelíka však případ prodeje podniku je jednoznačně případem, kdy k právnímu nástupnictví u daňových povinností dochází a kogentní ustanovení smlouvy o prodeji podniku jsou v obchodním zákoníku zakotvena mimo jiné i z důvodů ochrany práv věřitelů, tedy i finančního úřadu jako věřitele.⁵ Je pravda, že ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků považuje za neúčinné dohody o přenosu daňové povinnosti pro účely daňového řízení – za dohodu o přenosu daňové povinnosti však nelze považovat smlouvu o prodeji podniku, předmětem této smlouvy je převod podniku a spolu s podnikem ve smyslu ust. § 477 odst. 2 obchodního zákoníku přechází závazky – není to tedy převod, ale zákonný přechod závazku.

* JUDr. Kateřina Šimáčková, advokátka, Brno

¹ Usnesení Ústavního soudu ČR, IV ÚS 499/98.

² § 476 a násl. obchodního zákoníku (č. 513/1991 Sb.).

³ § 477 odst. 1 a odst. 3 obchodního zákoníku.

⁴ Pokyn MV ČR D-97 zveřejněný ve Finančním zpravodaji 12/1994.

⁵ MAREK K., CHMELÍK M.: Smlouva o prodeji podniku a neobchodní vztahy, Právní rozhledy 3/1998, str. 118; rovněž např. i VÁCHA M., KUNSTÝŘ M.: Jestě jednou k přechodu daňové povinnosti při prodeji podniku, Tributum 3/98, str. 20.

Již vůbec nelze hovořit o přenosu daňové povinnosti, pokud tato povinnost v okamžiku uzavření smlouvy o prodeji podniku neexistuje, ale je zjištěna v pozdějším období.⁶

V roce 1998 a 1999 se začínají objevovat judikáty, které obvykle potvrzují názory finančních úřadů, že při prodeji podniku závazky vůči státnímu rozpočtu, dle jejich dikce daňové povinnosti, nepřecházejí spolu s podnikem a zůstávají vázat prodávajícího podniku – tím pádem z nich žádným způsobem není zavázán kupující. Tyto názory se opírají o to, že na základě veřejnoprávních vztahů nemohou vzniknout závazky a pohledávky tak, jak jsou upraveny v obchodním zákoníku, ale pouze práva a povinnosti – daně tedy nejsou závazkem, ale veřejnoprávní povinností, a proto právní vztahy z titulu daní nejsou závazkem a nepřecházejí v rámci prodeje podniku (váží se k právní subjektivitě prodávajícího, nikoliv k prodávánému podniku).⁷ Obdobnou argumentaci použil ve svém shora citovaném usnesení i Ústavní soud¹: „Daňová povinnost je povinností veřejného práva. Tato povinnost vzniká na základě skutečností stanovených zákonem. V případě zákona o daních z příjmů, zákon kogentně upravuje to, který subjekt tuto povinnost má, zatímco ust. § 45 zákona o správě daní a poplatků zakazuje přenos této povinnosti, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Ust. § 477 odst. 1 obchodního zákoníku však nepředstavuje ve vztahu k § 45 zákony o správě daní a poplatků *lex specialis*, neboť v případě daňové povinnosti je daňový subjekt ve vztahu vůči orgánu veřejné moci, který rozhoduje o právech a povinnostech daňového subjektu. Daňový subjekt jako subjekt veřejnoprávního vztahu není vůči orgánům veřejné moci v rovnoprávním postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu. Smlouva o prodeji podniku, respektive části podniku, je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení a 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.“

Nepraktičnost citovaného názoru o rozdílnosti soukromoprávních závazků a daňových závazků jako veřejnoprávních povinností vynikne, pokud jej aplikujeme na vklad podniku do nové společnosti – tedy když majitel podniku založí novou právnickou osobu tím, že do ní vloží podnik jako základní jmění této nově vznikající právnické osoby. Na ustanovení o vkladu podniku se přiměřeně použijí ustanovení o prodeji podni-

ku (§ 59 odst. 5 obchodního zákoníku), tedy zřejmě i citované právní věty dotčeného usnesení Ústavního soudu¹. Jsem-li slušný podnikatel, ocitnu se tak v nesnázích a nutnosti dělat nějaké kličky, abych vůbec měl z čeho zaplatit daně, protože podnik, který produkuje zisk, z něhož se daně platí, už není v subjektu, který má daně platit. Jsem-li neslušný podnikatel, akcie nově založené společnosti, do níž jsem vložil podnik (oddlužený od veřejnoprávních povinností, které zůstaly na vkladateli), prodám a z utržené ceny za akcie uhradím soukromoprávní závazky, protože daňová povinnost mi ještě nevznikla (daň z příjmu je splatná až půl roku po konci daňového roku, daň z převodu nemovitostí třeba až za několik let po převodu) – nedopouštím se tedy upřednostnění věřitele, protože hradím závazky v pořadí jejich splatnosti a dosud nejsem v situaci insolvence. Nechtěla bych v tomto případě být v roli právníka finančního úřadu, neboť např. žaloba dle ust. § 478, kterou mohu odporovat převod závazků je mi na nic, závazky totiž zůstaly a majetek odešel – pardon – nezůstaly závazky, ale veřejnoprávní povinnosti. Nicméně tak jako tak, tyto veřejnoprávní povinnosti nejsou z čeho zaplatit, protože skutečný zisk produkující majetek – podnik, už je vložen v jiné společnosti, která však není povinna z veřejnoprávních povinností, ale pouze zavázána ze soukromoprávních závazků.

Nová právní úprava slučování a rozdělování společností (zákon č. 370/2000 Sb.) pak budoucím „tunelářům“ dává další nepřeborné možnosti zneužití toho, že veřejnoprávní povinnosti nepřecházejí ve stejném režimu jako závazky. Tyto možnosti pro jistotu nechci upřesňovat, abych spolu s výše citovaným judikátem Ústavního soudu ČR dále nepomáhala těm, kdo se chtějí vyhnout placení daní.

Atributem právního státu by měla být ochrana spravedlnosti, ochrana oprávněných práv věřitelů a uchování důvěry lidí v právo. Pokud nejvyšší soudní instance v našem státě podpoří takový výklad právní normy, který umožní poškozovat věřitele a sníží důvěru lidí v právo, není dle mého názoru takovýto výklad správný.

S ohledem na výše uvedené je třeba se znovu důkladně zamyslet nad tím, zda skutečně není závazkem ve smyslu ustanovení § 477 obchodního zákoníku i daňová povinnost, zda tedy nemůže být povinnost uhradit daň řádně právně chráněným závazkem ve smyslu např. § 477 obchodního zákoníku.

Jazykově je možno mimo jiné chápat⁸ závazek jako povinnost k někomu a povinnost jako závaznost, závazek, který musí být splněn – obecně jsou tedy oba

⁶ MAREK K., CHMELÍK M.: Smlouva o prodeji podniku a neobchodní vztahy, Právní rozhledy 3/1998, str. 120.

⁷ Vedle usnesení Ústavního soudu ČR IV. ÚS 499/98, rozsudek KS v Českých Budějovicích čj. 10 Ca 289/98–23, publikovaný v časopise Správní judikatura 2/99, str. 47 nebo rozsudek KS v Brně čj. 29 Ca 417/96–17, publikovaný v časopise Správní judikatura 3/99, str. 78; z literatury pak: DĚDIČ J., BÁRTA J.: Dvakrát na téma: Daňové povinnosti při prodeji podniku, Tributum 2/98, str. 24; NESROVNAL J.: Problematika související s prodejem podniku – příspěvek na Koordináční výbor, Bulletin Komory daňových poradců ČR 3/98, str. 41; VOMÁČKOVÁ H., NESROVNAL J., BŘEZINOVÁ, II.: Prodej podniku, Bulletin speciál, Bulletin Koomory daňových poradců ČR, Brno, květen 2000, str. 40, 41.

⁸ Slovník spisovného jazyka českého, kol. Academia Praha 1971.

pojmy vlastně zaměnitelné. V aktuálních právnických slovnících se objevuje jak obecná definice závazku jako právního vztahu, z něhož jednomu jeho účastníku vzniká povinnost poskytnout druhému účastníku určité plnění a druhému účastníku právo toto plnění od něho požadovat, případně závazku jako povinnosti k určitému plnění⁹, tak i definice závazku jako občansko-právní vztahu, na základě něhož je jeden z účastníků takového vztahu (dlužník) povinen druhému účastníku (věřiteli) poskytnout určitou majetkovou hodnotu a druhý účastník je oprávněn takové plnění od dlužníka požadovat¹⁰. Češka tedy závazek vysvětluje širě jako jakoukoli povinnost k určitému plnění, Hurdík pak hovoří o závazkovém vztahu pouze jako o typu občansko-právního vztahu. Pokud pak jde o definici povinnosti, ani jeden ze slovníků nepovažuje veřejnoprávní povinnost ani povinnost za zvláštní slovníkové heslo, oba pak v podstatě shodně definují pojem povinnosti občanů jako objektivním právem stanovenou míru nutného chování.

Výklad o nemožnost podřadit povinnost hradit daň pod obecný pojem závazku by však vyvolal i další problémy – pokud povinnost hradit daň není závazek, pak zřejmě ani této povinnosti odpovídající právo není pohledávkou – je pak vůbec možno provést soudní exekuci ne-pohledávky nebo může být ne-pohledávka např. odděleně uspokojena v konkursu?

Daňové povinnosti pak zřejmě ani nebudou moci být závazkem ve smyslu ust. § 1 zákona o konkursu

a vyrovnání (č. 328/18991 Sb. v platném znění), mezi závazky fyzické či právnické osoby, rozhodující o tom, zda je tato osoba v úpadku, nebudou tedy zahrnovány daňové povinnosti, neboť příslušné ustanovení hovoří o závazcích¹¹ a Ústavní soud ČR přece konstatoval, že povinnost zaplatit daň není závazek, ale veřejnoprávní povinnost.

Závěrem nezbyvá než povzdechnout, zda by nebylo lepší vzdát se sofistek a formalizmů a vykládat zákony tak, aby rozumně upravovaly vztahy mezi lidmi a abychom složitými a nesrozumitelnými konstrukcemi ještě více nevzdalovali již tak velkou vzdálenost mezi spravedlností a právem. Mezi inženýry práva se určité objeví někdo, kdo bude z výše popsaných negativ výkladu Ústavního soudu ČR vinit špatné znění zákona – s tím, že zákonodárce měl rozlišit veřejnoprávní povinnosti a závazky již v samém textu zákona, a proto je potřeba zákony novelizovat tak, aby se všem možným tunelům, jež výklad vycházející ze zásadního rozdílu mezi závazkem a veřejnoprávní povinností umožňuje, dalo předcházet. Já však pořád tento zásadní rozdíl nechápu, a když jsem k nějaké povinnosti zavázána, tak se snažím svůj závazek plnit. A když je někdo vůči mně zavázán k nějaké povinnosti, pak se to snažím vykládat tak, aby svůj závazek vůči mně splnil a ne tak, abych mu dala buď možnost závazek nesplnit, anebo ho nutila ke složitým a v podstatě právem neaprobovaným kličkám, aby vůbec tento svůj závazek, pardon, tuto svou povinnost, mohl splnit.

⁹ MADAR Z. a kolektiv: Slovník českého práva, 2. vydání, Linde Praha 1999, str. 1720 (autor hesla Závazek je ČEŠKA Z.).

¹⁰ HENDRYCH D. a kolektiv: Právní slovník, 1. vydání, C. H. Beck 2001, str. 1137 (autor hesla Závazek je HURDÍK J.).

¹¹ „Dlužník je v úpadku, jestliže má více věřitelů a není schopen po delší dobu plnit své splatné závazky... O předlužení jde tehdy, jestliže tato osoba má více věřitelů a jestliže její splatné závazky jsou vyšší než její majetek...“.