

## Smlouva o prodeji podniku versus zákaz přenosu daňové povinnosti

Eva Dlabalová

Smlouva o prodeji podniku, upravená v ustanoveních § 476 a následujících z.č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, je dle ustanovení § 261 odst. 3 téhož citovaného zákona tzv. absolutním obchodem, neboť závazkové vztahy vznikající na základě této smlouvy se řídí bez ohledu na povahu účastníků vždy obchodním zákoníkem. Smluvní volnost stran je i u tohoto typu smlouvy omezena pouze kogentními ustanoveními zákona, která nemohou účastníci ve smlouvě vyloučit, ani se nemohou dohodnout jinak, neboť každá taková dohoda by byla neplatná pro rozpor se zákonem.

Smlouvu o prodeji podniku upravuje vedle obchodního zákoníku také z. č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů. Touto smlouvou se uskutečňují prodeje podniků v rámci tzv. velké privatizace. Co se týče jejího obsahu, je tato úprava obdobná úpravě uvedených v obchodním zákoníku.

Další úpravou prodeje podniku je zákon č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, který v ustanovení § 27a) umožňuje,

aby správce konkurzní podstaty prodal v rámci probíhajícího konkurzního řízení podnik jednou smlouvou. V tomto případě je prodáván podnik v rozsahu odpovídajícímu úpravě obsažené v ustanovení § 5 obchodního zákoníku, tzn. bez pasiv.

Smlouva o prodeji podniku je zvláštním typem kupní smlouvy, kterou se prodávající zavazuje převést za úplatu na kupujícího vlastnické právo k věcem movitým i nemovitým, jiná práva a jiné majetkové hodnoty, jež slouží provozování podniku. Kupující je na jejím základě povinen zaplatit nejenom sjednanou kupní cenu předmětu tohoto závazkového vztahu – tj. podniku, ale i převzít závazky s tímto podnikem související. Smlouva musí být uzavřena pouze v písemné formě.

O převzetí věcí zahrnutých do prodeje se zpravidla sepíše předávací protokol podepsaný oběma stranami. Vlastnické právo k věcem do prodeje zahrnutých přechází účinností smlouvy na kupujícího, s výjimkou nemovitostí, kdy se tak stává až vkladem do katastru nemovitostí. Kupující může nabýt na základě smlouvy o prodeji podniku vlastnické právo k věcem zahrnutým do prodeje i v případě, že prodávající není vlastníkem

prodávaných věcí. To však neplatí, jestliže jde o nemovitost či o věci movité, u nichž kupující v době, kdy měl vlastnické právo nabyt, věděl, že prodávající není vlastníkem a že ani není oprávněn věcmi nakládat za účelem jejich prodeje.

Na kupujícího přechází dle ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku všechna práva a závazky ze závazkových vztahů souvisejících s provozováním podniku, na které se prodej vztahuje. Nezáleží na tom, zda se řídí obchodním zákoníkem, či nikoli. Převod se týká pohledávek a závazků splatných i nesplatných, a to i bez ohledu na to, zda právním důvodem jejich vzniku byla smlouva nebo jiná skutečnost (např. při náhradě škody). K umožnění a usnadnění přechodu povinností vyplývajících z vytvořených závazkových vztahů nevyžaduje obchodní zákoník souhlas věřitelů. K zajištění jejich práv však stanovuje zákonné ručení prodávajícího za splnění převedených závazků kupujícím.

Přechod pohledávek se v tomto případě řídí ustanoveními o postoupení pohledávek. Obchodní zákoník ukládá oboustrannou oznamovací povinnost, a to kupujícímu o převzetí závazků ve vztahu k věřitelům, jakož i prodávajícímu o přechodu pohledávek na kupujícího ve vztahu k dlužníkům.

Na prodávajícího přitom přechází i práva a závazky z pojistných smluv. Tyto účinky neomezuje ustanovení § 812 občanského zákoníku, které stanoví, že změnou v osobě vlastníka pojištěné věci pojištění zanikne, nestanoví-li pojistné podmínky jinak. Dle ustanovení § 1 odst. 2 téhož zákona a ustanovení § 1 odst. 2 obchodního zákoníku se úprava občanského zákoníku uplatní jen pokud z úpravy obchodního zákoníku nevyplývá něco jiného.

Přechod se vztahuje i na práva a závazky z nájemních smluv. Prodejem podniku není porušena nájemní smlouva zakazující podnájem předmětu nájmu, neboť k podnájmu nedochází. Kupující se v tomto případě stává ze zákona nájemcem místo prodávajícího.

Zvláštní úpravu má obchodní zákoník, pokud jde o přechod práv vyplývajících z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví. Jedná se zejména o práva patentová, práva k ochranným známkám a práva k průmyslovým vzorům. Pokud se tato práva vztahují k podnikatelské činnosti prodávajícího podniku, přecházejí na kupujícího, a to s výjimkou práv, jejichž přechod obchodní zákoník výslovně vylučuje. Z převodu jsou vyloučena práva, jejichž převod by odporoval povaze těchto práv, zejména práva osobní povahy, která jsou podle zvl. právních předpisů nepřevoditelná, jakož i práva u nichž by přechod odporoval licenční smlouvě o poskytnutí výkonu práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, uzavřené prodávajícím před prodejem podniku.

Právní předpisy v některých případech vyžadují pro nabytí nebo zachování uvedených práv skutečno-

vání určité podnikatelské činnosti. V takovém případě se kupujícímu do vyžadované činnosti uskutečněné po prodeji podniku započítává i činnost uskutečněná při provozu podniku před jeho prodejem. Kupující se tak plně dostává do právního postavení prodávajícího<sup>1</sup>.

Princip úplného převodu práv a závazků se nevztahuje na převod obchodního jména. Z ustanovení § 481 odst. 1 obchodního zákoníku vyplývá, že pokud smlouva o prodeji podniku nestanoví jinak, přechází na kupujícího i oprávnění užívat obchodní jméno spojené s prodávajícím podnikem, ledaže by to bylo v rozporu se zákonem nebo s právem třetí osoby. Tomuto převodu také nebrání změna označení právní formy osoby oprávněné k podnikání.

Určitá omezení však vyplývají ze samotného obchodního zákoníku, neboť dle ustanovení § 10 odst. 1) tohoto zákona nesmí být obchodní jméno zaměnitelné s obchodním jménem jiného podnikatele. Prodávající tedy nemůže nadále užívat při podnikání obchodní jméno, které přešlo na kupujícího, pokud by nesplňovalo dostatečné odlišnosti požadované zákonem za účelem zamezení jeho zaměnitelnosti.

Prodává-li se podnik mezi fyzickými osobami, může kupující, pokud to smlouva stanoví, používat obchodní jméno prodávajícího, ovšem jen s dodatkem označujícím nástupnictví v podnikání uvedením jména a příjmení jako nástupce.

Jestliže prodávající je právnickou osobou a kupující osobou fyzickou, nelze obchodní jméno převést, neboť obchodním jménem fyzické osoby je vždy její jméno a příjmení, s možným dodatkem k odlišení osoby podnikatele nebo druhu podnikání, v tomto případě lze užít obchodní jméno právnické osoby pouze k tomuto dodatku.

Obchodní zákoník připouští, aby předmětem smlouvy o prodeji podniku byla pouze část podniku za podmínky, že tvoří jeho samostatnou organizační složku.

Ze zákona vyplývá, že pro posuzování, zda organizační složka je v této souvislosti samostatnou, je rozhodující vedení odděleného účetnictví ohledně této složky takovým způsobem, aby byly evidovány věci, práva a jiné hodnoty, jakož i závazky, které se týkají pouze této organizační složky. Pro posuzování způsobilosti organizační složky být předmětem smlouvy o prodeji podniku není rozhodující její název (např. závod, provozovna, dílna). Nevyžaduje se ani, aby organizační složka byla zapsána do obchodního rejstříku jako odštěpný závod<sup>2</sup>.

V případě obchodní společnosti se jedná o další ze způsobů zrušení obchodní společnosti mimo úpravu obsaženou v ustanovení §§ 68 a 88 z.č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

Jedná-li se totiž o prodej celého podniku, který tvoří její obchodní jmění, může obchodní společnost

<sup>1</sup> PELIKÁNOVÁ, I. A KOL.: Obchodní právo 2. díl, 2. vydání, Praha, CODEX Bohemia, s.r.o., 1998, str. 355.

<sup>2</sup> KOPÁČ, L.: Obchodní kontrakty 2. díl, 1. vydání, Praha, PROSPEKTRUM Praha, s.r.o., 1994, str. 452.

ukončit svou likvidaci a být vymazána z obchodního rejstříku po uplynutí jednoho roku po tomto prodeji, jestliže nebylo v té době zahájeno ze strany věřitelů odpůrcí řízení dle ust. § 478 téhož citovaného zákona.

Podmínkou uplatnění odporu je, že podnik a s ním spojený převod závazku by měl za následek nepochybně zhoršení dobytosti pohledávky věřitele. Odpor se podává v zákonem stanovené subjektivní a objektivní lhůtě, a to do 60-ti dnů ode dne, kdy se věřitel dověděl o prodeji podniku, nejpozději však do šesti měsíců od zápisu prodeje do obchodního rejstříku. Jestliže prodávající je fyzickou osobou nezapsanou v obchodním rejstříku, lze odpor u soudu podat do 60-ti dnů ode dne, kdy se věřitel doví o prodeji podniku, nejpozději do šesti měsíců od uzavření smlouvy.

Tímto opravným prostředkem, je-li podán včas, se lze domáhat rozhodnutí soudu, že převod závazku prodávajícího není vůči věřiteli účinný. V případě úspěšnosti odporu zůstává prodávající vůči věřiteli i nadále dlužníkem a je povinen závazek uhradit.

Úprava zápisu prodeje podniku do obchodního rejstříku, stejně jako výmazu z tohoto rejstříku, má kogentní charakter. Přechod daňových povinností, jež bývá často zařazen do závazků, které na základě smlouvy o prodeji podniku spolu s podnikem na kupujícího přecházejí, je však pro daňové řízení právně neúčinný.

Smlouvou o prodeji podniku přechází závazky vzniklé ze závazkových vztahů soukromoprávní povahy, a to bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, nikoliv však veřejnoprávní povinnosti<sup>3</sup>.

Mezi tyto veřejnoprávní povinnosti patří mimo jiné i povinnosti daňové, které vznikají na základě skutečností stanovených v jednotlivých hmotněprávních daňových předpisech (např. v zákonu č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a pod.), jejichž ustanovení kogentně upravují, které osoby – fyzické či právnické – jsou daňovými subjekty, tj. nositeli daňových povinností.

Zákaz přenosu daňové povinnosti vyplývá z ust. § 45 z.č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého jsou dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, pro daňové řízení právně neúčinné, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak.

Tímto zvláštním právním předpisem však není obchodní zákoník, resp. jeho ustanovení § 477 odst. 1, které stanoví, že na kupujícího přecházejí všechna práva a závazky, na které se prodej vztahuje. Daňovou povinnost však nelze z hlediska finančního práva považovat za závazek, který je spojen s podnikem, ale za

závazek, který se váže k daňovému subjektu. Placení daně nelze podřadit pod závazky ve smyslu soukromého práva, neboť pojmově placení daně znamená platbu ve prospěch státu na základě zákona, aniž by přitom stát daňovému subjektu nabízel za úhradu daňové povinnosti poskytnutí určitého ekvivalentu.

V případě daňových povinností se jedná o vztah prodávajícího, tj. daňového subjektu (poplatníka, plátce daně) k orgánu veřejné moci, který rozhoduje o jeho právech a povinnostech. Plátce daně, popř. poplatník, je jako subjekt tohoto veřejnoprávního vztahu vůči orgánu veřejné moci v nerovnoprávním postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od jeho vůle<sup>4</sup>.

Naproti tomu, smlouva o prodeji celého podniku, či pouze jeho částí, je závazkovým vztahem povahy soukromoprávní, ve kterém mají subjekty rovné postavení, a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků.

Vzhledem k rozdílnému charakteru výše uvedených závazků lze konstatovat, že ustanovení § 477 odst. 1 z.č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, není ve vztahu k ustanovení § 45 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, *lex specialis*.

Na základě ustanovení § 59 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je však správce daně povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji zaplatil dlužník. V obsahu závazků přecházejících s převáženým majetkem na kupujícího, uvedených v předávacím protokolu, jsou často daňové nedoplatky zahrnuty. Dle procesní úpravy obsažené v ust. § 59 odst. 7 výše citovaného zákona je však nepřipustné, v případě zaplacení dlužné daně prodávajícího kupujícím, vrátit platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil.

## SUMMARY

*Enterprise sale contract regulated by the provisions of Sections 476 and the following ones of the law no. 513/1991 of the Collection, of the Commercial Code, in the wording of later amendments, represents a special type of purchase contract. This contract makes it obligatory for the selling party to transfer property right to movable and immovable property, other rights and other property values that enable one to run the business, to the purchaser. The transfer takes place on a payment. On the grounds of this contract the purchaser must not only pay the agreed on price of the subject of such an obligation – i.e. the enterprise. The*

<sup>3</sup> Usnesení Ústavního soudu ČR, IV.ÚS 499/98, ze dne 15.1.1999.

<sup>4</sup> Ústavní soud ČSFR, Sbíрка usnesení a nálezů, č. 1, Brno, 1992, str. 11.

*purchaser must also accept all obligations related to this enterprise. According to the provisions of Section 476/ Par. 1 of the Commercial Code the purchaser acquires all rights and obligations relevant for the sale.*

*The enterprise sale contract makes it obligatory to transfer only obligations resulting from obligation relations falling within the scope of private law. The question whether their character is or is not a commercial one is irrelevant here. The enterprise sale contract does not transfer any duties falling within the scope of public law.*

*Given the different character of the above mentioned obligations it may well be said that the provisions of Section 477, Par. 1 of the law no. 513/1991 of the Collection, of the Commercial Code, in the wording of later amendments, are not in *lex specialis* relation to the provisions of Section 45 of the law no. 337/1992 of the Collection, concerning tax and fee administration, in the wording of later amendments.*