



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **Zemědělská akciová společnost Nivnice**, se sídlem Nivnice, Brodská 624, zastoupená JUDr. Igorem Andrýskem, advokátem v Brně, Mezírka 1, 659 16, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2004, čj. 1225/2004/FŘ/120, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 7. 2007, čj. 31 Ca 89/2005 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 7. 2007, čj. 31 Ca 89/2005 - 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 10. 2003 vyměřil Finanční úřad v Uherském Brodě žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 496 000 Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně odvolala k Finančnímu ředitelství v Brně (stěžovateli). Ten v rozhodnutí ze dne 27. 9. 2007, čj. 1225/2004/FŘ/120, žalobkyni částečně vyhověl a dodatečně doměřenou daň snížil na částku 336 350 Kč.

Následně žalobkyně brojila proti rozhodnutí stěžovatele žalobou u krajského soudu. Krajský soud se ztotožnil s námitkami žalobkyně a rozsudkem ze dne 4. 7. 2007, čj. 31 Ca 89/2005 - 25, rozhodnutí stěžovatele o odvolání zrušil.

Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které uplatnil důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení,

a dále důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že ve výroku rozsudku krajského soudu nejsou uvedena žádná ustanovení zákona, podle nichž rozhodoval, a ani heslovitě není uveden důvod pro zrušení rozhodnutí správních orgánů. Dále krajský soud bodem II. výroku zrušil neexistující rozhodnutí finančního úřadu, protože ruší rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti a daňové řízení probíhalo před Finančním úřadem v Uherském Brodě.

Dle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda žalobkyně podala žalobu včas.

Dále se krajský soud vůbec nezabýval meritem věci, nereagoval na konkrétní žalobní námitky, na konkrétní argumentaci v napadeném rozhodnutí finančního orgánu a dále na vyjádření k žalobě, aniž tento postup dostatečně zdůvodnil.

Také se nevyrovnal s tím, že předmětná pohledávka nesmí být zahrnuta mezi opravné položky, protože se na ni vztahuje výjimka dle § 8a odst. 3 písm. d) zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), ve znění do 31. 12. 2000.

Stěžovatel nesouhlasí s tím, že krajský soud zrušil rozhodnutí finančních orgánů z důvodu dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Ty se nedopustily ani vad řízení, ani podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Krajský soud otázku zhodnotil nesprávně a nesrozumitelně.

Z předložených spisů vyšly najevo následující skutečnosti:

Žalobkyně nabyła na základě smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 28. 8. 1997 pohledávku od věřitele, Investiční a poštovní banky, a. s. Jednalo se o pohledávku za dlužníkem METCO, spol. s r. o., ve výši 3 906 217,75 Kč. Za postoupení sjednaly smluvní strany úplatu ve výši 1 600 000 Kč.

Dodatečným platebním výměrem vyměřil finanční úřad žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000. Nesouhlasil s tím, že žalobkyně v rámci daňově účinných výdajů uplatnila opravnou položku ve výši 1 600 000 Kč, tedy ve výši úplaty za postoupenou pohledávku.

S tím žalobkyně nesouhlasila a podala odvolání ke stěžovateli. Ten jí částečně vyhověl a změnil doměřenou částku z 496 000 Kč na 336 350 Kč. Zdůvodnil to tím, že žalobkyně nabyła na základě smlouvy o postoupení pohledávky nejen pohledávku vzniklou z titulu úvěru, ale také pohledávku vzniklou z titulu naběhlého příslušenství k této pohledávce (zejména naběhlé úroky z úvěru). Z této části pohledávky je možné tvořit opravnou položku, protože se na

ni nevztahuje § 8a odst. 3 písm. d) zákona o rezervách, ve znění účinném do 31. 12. 2000.

Opravnou položku k celé postoupené pohledávce žalobkyně uplatnit nemohla, protože postoupením pohledávky se titul vzniku pohledávky nemění, jedná se stále o pohledávku z úvěru, dochází pouze ke změně věřitele. Dle § 8a odst. 3 písm. d) zákona o rezervách je vyloučena tvorba opravných položek vzniklých z titulu úvěru, proto tak nemohla učinit ani žalobkyně.

Rozhodnutí o odvolání doručil stěžovatel dne 30. 9. 2004 přímo žalobkyni. Následně rozhodnutí dne 13. 6. 2005 doručil také Ing. P. K., kterému žalobkyně již v roce 2003 udělila neomezenou plnou moc pro zastupování v daňových záležitostech.

Proti rozhodnutí stěžovatele žalobkyně brojila žalobou u krajského soudu. Žalobkyně považovala za řádné až doručení zmocněnci, a proto ji podala dne 2. 8. 2005. V žalobě uvedla, že pohledávku získanou na základě smlouvy o postoupení pohledávky nelze klasifikovat jako pohledávku z úvěru, a byla proto oprávněna tvořit opravnou položku.

Stěžovatel ve vyjádření k žalobě uvedl, že nesouhlasí s námitkami, které v ní žalobkyně uvedla, a odkázal na svá předchozí rozhodnutí. Dále zpochybnil, že byla žaloba podána včas. Pro podání žaloby bylo rozhodné první doručení rozhodnutí o odvolání, tedy 30. 9. 2004.

Krajský soud se ztotožnil s názorem žalobkyně a rozhodnutí finančních orgánů zrušil. Dle jeho názoru byla žaloba doručena včas. Finanční orgány měly doručovat zmocněnci a pouze toto doručení bylo rozhodné pro stanovení včasnosti doručení žaloby.

Dále zhodnotil způsob, jakým finanční orgány interpretovaly § 8a odst. 3 zákona o rezervách, jako nepřipustný.

Krajský soud uvedl: *„Z ustanovení platného a účinného pro příslušné zdaňovací období není zřejmé, jestli se vztahuje na situaci, kdy pohledávka vznikla z titulu úvěru u daňového subjektu, nebo se vztahuje i na pohledávky vzniklé z titulu úvěru u předchozího věřitele-postupitele pohledávky. Interpretace, ke které dospěl žalovaný, z tohoto ustanovení výslovně a jednoznačně nevyplývá, a proto nelze požadovat po daňovém subjektu něco, co není zákonem výslovně upraveno.*

Soud v této věci zastává názor, že pokud by chtěl zákonodárce omezit práva způsobem, jak to dovozuje žalovaný, musel by tak učinit explicitně a nezpochybnitelně, což ostatně učinil až po 1. 1. 2001 v ustanovení § 2 odst. 2 zákona o rezervách.“

Z důvodu extenzivního výkladu zrušil krajský soud nejen rozhodnutí stěžovatele, ale i finančního úřadu.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozsudku krajského soudu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Přezkoumal proto důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Věc posoudil takto:

Rozhodnutí krajského soudu není nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, jak tvrdí stěžovatel. Z rozhodnutí krajského soudu je zjištělné, na základě jakých důvodů své rozhodnutí vydal a z jakého skutkového stavu vycházel. Nejvyšší správní soud se tak v řízení o kasační stížnosti mohl soustředit na posouzení správnosti právního hodnocení věci krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Zákon o rezervách, ve znění do 31. 12. 2000, upravoval pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů.

Opravnými položkami se dle tohoto znění zákona rozuměly opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení, bankovní opravné položky a opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, které jsou záúčtovány v účetnictví a jsou splatné po 31. prosinci 1994.

Opravné položky nebylo možné tvořit k pohledávkám vzniklým z některých titulů. Dle § 8a odst. 3 písm. d) zákona o rezervách, ve znění do 31. 12. 2000, „nelze opravné položky uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub hospodářského výsledku a dále u pohledávek vzniklých z titulu úvěrů a půjček nebo ručení za ně a z titulu záloh“.

Rozhodující senát se především zabýval otázkou, zda postoupením pohledávky dochází ke změně titulu, na jehož základě pohledávka vznikla.

Postoupení pohledávky je označením změny závazku, kdy na základě určité právní skutečnosti, v tomto konkrétním případě smlouvy, vstupuje do vztahu mezi dlužníkem a věřitelem na místo dosavadního věřitele věřitel nový. Postupitel převádí svou pohledávku na postupníka.

Postoupení pohledávky je upraveno v § 524 a násl. občanského zákoníku. Ten stanoví, že věřitel může pohledávku písemnou smlouvou postoupit jiné osobě, a to i bez souhlasu dlužníka. S postoupenou pohledávkou na postupníka přechází i její příslušenství a všechna práva s ní spojená. Dlužník nemusí s postoupením vyslovit souhlas, musí být o něm pouze vyrozuměn. Úplatu za postoupení pohledávky strany určují samy, postup při jejím stanovení není upraven obecně závazným právním předpisem. Postupník vstupuje do všech práv a povinností postoupitele, pohledávka jako taková se postoupením nemění.

Z toho vyplývá, že vznikla-li původní pohledávka z titulu půjčky, trvá i v případě postoupení původní titul jejího vzniku. Dochází pouze ke změně v osobě věřitele.

Ustanovení § 8a odst. 3 písm. d) zákona o rezervách vylučuje tvorbu opravných položek u pohledávek vzniklých z titulu úvěru. Protože postoupením pohledávky ke změně tohoto titulu nedošlo, jedná se stále o pohledávku vzniklou na základě úvěru. Finanční orgány proto postupovaly správně, pokud vyměřily žalobkyni dodatečně daň. Žalobkyně k tvorbě opravné položky nebyla oprávněna.

Další námitkou brojil stěžovatel proti vadnému označení finančního úřadu ve výroku rozhodnutí krajského soudu, kde je uvedeno, že se „rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 20. 10. 2003, čj. 9590/03/338922/9791, zrušuje“. Rozsudek krajského soudu se skládá jak z výroku, tak z odůvodnění, ve kterém je finanční úřad již specifikován správně. Jedná se proto o zřejmou nesprávnost, chybu v psaní, kterou lze napravit dle § 54 odst. 4 s. ř. s.

Stěžovatel dále namítal, že žaloba nebyla podána včas, protože žalobkyně považovala za rozhodné až doručení rozhodnutí o odvolání jejímu zmocněnci.

V otázce doručování daňovému subjektu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem krajského soudu. Dle § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen „daňový řád“) „*má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci*“.

Otázkou rozlišování omezené a neomezené plné moci se Nejvyšší správní soud zabýval a vyslovil tento právní názor: „*Zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, rozlišuje zastoupení na základě neomezené a omezené plné moci (§ 10 odst. 3 ve spojení s § 17 odst. 7 tohoto zákona). Pod omezenou plnou mocí je nutno chápat pouze takovou, která má přesně vymezený rozsah zmocnění. Ve všech dalších případech konstruuje § 10 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, právní fikci neomezené plné moci. Aby mohla být plná moc považována za omezenou, je nutné, aby v ní byly přesně specifikovány úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonat, tedy např. nahlédnout do spisu, sepsat odvolání apod. Jestliže je však rozsah plné moci vymezen tak, že zástupce je zmocněn ve věci daňového řízení ohledně určitých platebních výměrů, je nutné takovou plnou moc posuzovat jako neomezenou, neboť na jejím základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat veškeré úkony (publikováno pod č. 574/2005 Sb. NSS).*“

Uvedl-li daňový subjekt v plné moci, že „*zmocňuje Ing. P. K. k zastupování v daňových záležitostech u Finančního úřadu v Uherském Brodě*“, považuje soud tuto plnou moc za neomezenou. Finanční ředitelství mělo proto povinnost doručovat přímo zmocněnci. Skutečnost, že doručovalo přímo daňovému subjektu, na této povinnosti nic nemění. Žalobkyně proto nepochybila, když podala žalobu až ve chvíli, kdy bylo rozhodnutí finančního ředitelství doručeno zmocněnci.

Kasační stížnost je tedy důvodná; proto Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud postupovat ve shodě s právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud pojedná v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. listopadu 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu