

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: Česká zbrojovka a.s.**, se sídlem Svat. Čecha 1283, Uherský Brod, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2009, č. j. 4719/09-1200-703150, ve věci daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2010, č. j. 31 Ca 70/2009 - 91,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2010, č. j. 31 Ca 70/2009 - 91, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) ze dne 23. 6. 2010, č. j. 31 Ca 70/2009 - 91, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2009, č. j. 4719/09-1200-703150 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl stěžovatelčino odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Uherském Brodě ze dne 19. 6. 2008, č. j. 53712/08/338911/7266, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 351 910 Kč.

Žalovaný i krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatelka v rozporu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), nezrušila právě v r. 2001 opravné položky ve výši 1 072 410 Kč k pohledávkám za společností U Huberta, spol. s r. o., v hodnotě 3 249 725,90 Kč. Vycházely z názoru, že právě v r. 2001 zanikly pohledávky v této hodnotě jejich úhradou. Pokud stěžovatelka uzavřela dne 31. 8. 2000 smlouvu o postoupení těchto pohledávek se společností FLAY GROUP, s. r. o., vyhodnotily její obsah, zejména čl. 2 odst. 2.1. a 2.2., čl. 3 odst. 3.1. a čl. 5, ve znění dle dodatku ze dne 30. 11. 2000, tak, že postoupení bylo touto smlouvou učiněno s odkládací podmínkou, když v čl. 2 smlouvy bylo ujednáno, že pohledávka je nezvratně a úplně postoupena postupníkovi dnem úplného zaplacení ceny pohledávky nebo její části. Mají za to, že smlouva váže postoupení pohledávky na splnění podmínky úplné nebo částečné úhrady. Toto výslovné ujednání brání závěru, že by k nabytí účinnosti této smlouvy došlo dříve než zaplacením ceny postupované pohledávky nebo její části, byť je v čl. 5 v rozporu s čl. 2 smlouvy ujednáno, že smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu. Žalovaný a krajský soud dále zdůrazňují, že postoupení pohledávky nepromítla stěžovatelka ani do svého účetnictví, když i k datu 31. 12. 2000 stále účtovala o pohledávkách za společností U Huberta, spol. s r. o., nikoli o pohledávce vůči postupníkovi. Z toho dovozují, že ani stěžovatelka nepokládala k tomuto datu pohledávky za postoupené. Zdůrazňují dále, že v r. 2001 činila stěžovatelka úkony směřující k uhrazení pohledávek společností U Huberta, spol. s r. o. Smlouva tedy byla v r. 2000 platná, nikoli však účinná, když nedošlo k naplnění odkládací podmínky - zaplacení ceny pohledávky. Došlo-li proto ke splnění pohledávky ve výši 3 249 725,90 Kč jejím zaplacením v r. 2001 společností U Huberta, spol. s r. o., postupníkovi (tento způsob úhrady byl dlužníkovi sdělen „Oznámením“ z 31. 8. 2000), pak právě v r. 2001 měla stěžovatelka podle zákona o rezervách opravné položky vztahující se k těmto pohledávkám zrušit.

Stěžovatelka v kasační stížnosti napadá tyto závěry. Zastává výklad předmětných ustanovení Smlouvy o postoupení, podle nichž pohledávka za společností U Huberta, spol. s r. o., přešla na postupníka již dnem uzavření smlouvy, tj. 31. 8. 2000. Podmínku obsaženou ve smlouvě má přitom za rozvazovací. Pokud poslední věta čl. 2 odst. 2.1. výslovně stanoví, že postupník se dnem uzavření smlouvy stane věřitelem namísto postupitele, právě tímto ujednáním smluvní strany naprosto pregnantně vyjádřily svou vůli, což učinily i následně vůči dlužníkovi dokumentem „Postoupení pohledávky - oznámení“. Ust. čl. 5 odst. 5.1. smlouvy váže jednoznačně platnost a účinnost smlouvy ke dni podpisu smlouvy. Nezpochybnitelně pak stanoví, že nezaplacená pohledávka (její nezaplacená část) přejde zánikem smlouvy bez dalšího zpět na postupitele. Argumentace o nedostatcích v účetnictví stěžovatelky je naprosto nepatřičná a nesouvisí s výkladem smlouvy o postoupení pohledávky a ve vztahu ke smlouvě neprokazuje žádnou skutečnost ani motivaci. Účetní záznamy samy nemohou zakládat právní vztahy nebo je odůvodňovat. Pokud by byl za správný přijat názor žalovaného a krajského

soudu, pak by se stěžovatelka dostala do neřešitelné situace, neboť pokud dlužník uhradil pohledávku postupníkovi, neměla by vůči němu stěžovatelka právní důvod, podle kterého by se mohla domáhat zaplacení ceny této pohledávky. Stěžovatelce tak není jasné, na základě jakých okolností mohla pohledávka v případě správnosti úvah žalovaného a krajského soudu zaniknout splněním (částečně v r. 2000 ve výši 2 500 000 Kč, částečně v r. 2001 ve výši 3 249 725,90 Kč), když nebylo plněno stěžovatelce, ale postupníkovi. Stěžovatelka uzavírá, že dnem 31. 8. 2000 přešla pohledávka na postupníka a při naplnění rozvazovací podmínky měla přejít zpět na stěžovatelku. Vůle stran o postoupení pohledávky ke dni uzavření smlouvy vyplývá ze smlouvy naprosto jednoznačně, a to nejen z čl. 2 odst. 2.1. a čl. 5 bodu 5.1., ale též z čl. 3 bodu 3.1., čl. 4 odst. 4.1.3. a 4.2.4., jakož i z čl. 7 odst. 7.1. smlouvy.

Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. Ve vyjádření ke kasační stížnosti opakuje argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí a v rozsudku krajského soudu. Uvádí, že v daňovém řízení je rozhodný skutečný stav věci, byť formálně by se určitá tvrzení mohla jevit jako oprávněná. V posuzované věci však i zásadní důkaz - smlouva - vyvrací stěžovatelčina tvrzení.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatelku jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V posuzované věci je stěžejní výklad účastníky odkazovaných ustanovení Smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 31. 8. 2000, ve znění jejího dodatku ze dne 30. 11. 2000. Tato ustanovení znějí:

„2. Předmět smlouvy

2.1. Postupitel touto smlouvou podmíněně postupuje postupníkovi svou pohledávku s příslušenstvím včetně všech práv s ní spojených ... Postupník se dnem uzavření této smlouvy stane věřitelem pohledávky namísto postupitele.

2.2. Předmětná pohledávka je nezvratně a úplně postoupena postupníkovi dnem úplného zaplacení ceny pohledávky dle čl. 3 odst. 3.1., nebo její části, kterou postupitel písemně uzná za plnou cenu pohledávky, postupníkem na účet postupitele.

3. Cena a platební podmínky

3.1. Postupitel postupuje postupníkovi pohledávku uvedenou v čl. 2 odst. 2.1. za cenu ve výši 90% celkové hodnoty pohledávky ... Postupník zaplatí cenu pohledávky na účet postupitele do 10 dnů ode dne zaplacení pohledávky dlužníkem.

4. Povinnosti smluvních stran

4.1. Postupitel je povinen:

4.1.3. Ve lhůtě ne delší než pět dní, oznámit dlužníkovi postoupení pohledávky postupníkovi, v souladu s § 526, odst. 1. a 2. OZ, a to tak, že na adresu dlužníka odešle „Oznámení o postoupení pohledávky" s úředně ověřenými podpisy.

4.1.4. Nevést s dlužníkem po dobu platnosti této smlouvy žádná jednání, v případě projevení iniciativy ze strany dlužníka, odkázat jej vždy pouze na postupníka jako na právoplatného majitele pohledávky.

4.2. Postupník je povinen:

4.2.4. Postupník je povinen do 5 dnů poté, co pohledávka nebo její část přejde podle čl. 5 odst. 5.1. zpět na postupitele, oznámit dlužníkovi zpětné postoupení pohledávky na postupitele v souladu s ustanovením § 526 občanského zákoníku.

5. Doba platnosti smlouvy

5.1. Tato smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem podpisu oběma smluvními stranami. Smlouva zaniká dnem 31. 1. 2001. Zaplatí-li však postupník postupiteli do zániku smlouvy cenu pohledávky nebo její části, která je předmětem této smlouvy, zanikne smlouva jen v rozsahu nezaplacené části pohledávky. Nezaplacená pohledávka nebo její nezaplacená část přejde zánikem smlouvy bez dalšího zpět na postupitele. ...

7. Ostatní ujednání

7.1. Postupník je oprávněn s předmětnou pohledávkou nakládat dle vlastních záměrů, je rovněž oprávněn pohledávku postoupit třetí osobě. V případě postoupení pohledávky na třetí osobu, je však povinen podle podmínek dohodnutých v čl. 3 odst. 3.1., nejpozději však do zániku smlouvy dle čl. 5 odst. 5.1. zaplatit postupiteli dohodnutou cenu pohledávky."

Mezi účastníky je spor v otázce, zda *„podmíněnost postoupení"* dle právě citované smlouvy ve smyslu jejího čl. 2 odst. 2.1., při současném ujednání, že nezvratně a úplně je pohledávka postoupena postupníkovi dnem úplného zaplacení ceny pohledávky nebo její části, představuje odkládací podmínku účinnosti smlouvy tak, že do zaplacení pohledávky nebo její části k účinkům postoupení nedojde.

Dle § 36 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších změn a doplnění, podmínka je odkládací, jestliže na jejím splnění závisí, zda právní následky úkonu nastanou. Podmínka je rozvazovací, jestliže na jejím splnění závisí, zda následky již nastalé pominou.

Ustálená právní teorie i praxe vykládá toto ustanovení tak, že při splnění odkládací podmínky účinky právního jednání nastupují, při splnění rozvazovací podmínky dochází ke zrušení již nastalých právních účinků. Odkládací podmínky na sebe vážou účinnost právního úkonu tak, že vznik účinnosti je spojen až se splněním odkládací podmínky, do té doby právní úkon existuje, je platný, není však účinný. Do doby splnění této podmínky právní úkon, byť platný, nezpůsobuje (s výjimkami vyplývajícími z ustanovení § 36 odst. 3, odst. 4 občanského zákoníku) vznik, změnu či zánik práv a povinností, které s ním právní předpisy spojují. Rozvazovací podmínky na sebe vážou účinnost právního úkonu tak, že s jejich splněním je spojen zánik účinnosti. To znamená, že právní úkon byl účinný, ale nastoupením rozvazovací podmínky účinnost zaniká. Do rozhodnutí o podmínce je tu stav nejistoty, který spočívá v tom, že není jisté, zda právní úkon účinnosti pozbude. Současně lze sjednat podmínku odkládací i rozvazovací. Jako příklad je uváděno sjednání zániku povinnosti vracet půjčené peníze, získá-li dlužník vysokoškolské vzdělání před splatností dluhu. O rozvazovací podmínku se jedná vzhledem k půjčce, o odkládací podmínku vzhledem k darování (srov. Fiala, J.: Hurdík, J., Korecká, V.: Občanský zákoník - komentář. § 36. Aspi Praha 1999; Fiala, J. a kol.: Komentář k zákonu. Občanský zákoník. § 36. Komentáře Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2009; Švestka, J. a kol.: Občanský zákoník I., 2. vyd., C. H. Beck Praha 2009, str. 331 a násl., rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. 33 Odo 1423/2006, www.nsoud.cz; rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 8. 7. 2009, sp. zn. 26 Cdo 2170/2008, www.nsoud.cz).

V nyní posuzované věci je třeba určit, zda předmětná ujednání smlouvy odsunují účinky smlouvy až do doby úplného či částečného zaplacení ceny za postoupení, anebo zda naopak kladou podmínky sjednanému zániku těchto účinků.

Ze smlouvy, jak je obsahem správního spisu, je zcela zjevné, že účastníci smlouvy účinky vlastního postoupení pohledávky nevázali na zaplacení ceny za postoupení či její části. Kromě čl. 2 odst. 2.1. věty poslední *„Postupník se dnem uzavření smlouvy stane věřitelem pohledávky namísto postupitele.“*, je to zcela zjevné i z čl. 4 odst. 4.1.4., podle kterého se právě postupník pokládá za právoplatného majitele pohledávky, a z čl. 7 odst. 7.1., podle kterého je postupník oprávněn s předmětnou pohledávkou nakládat. Účinkem postoupení pohledávky totiž není nic jiného, než že se postupník stává věřitelem namísto postupitele, stává se majitelem pohledávky, a proto s ní též může disponovat (nakládat).

S tímto projevem vůle je v souladu též následné ujednání čl. 4 odst. 4.1.3. a chování stran smlouvy podle tohoto ustanovení. Předmětné ustanovení zavázalo

stěžovatelku, aby postoupení pohledávky oznámila dlužníkovi, což se podle obsahu správního spisu též stalo „Oznámením“ ze dne 31. 8. 2000.

S tím je pak v souladu i ust. čl. 5 odst. 5.1. věty prvé o tom, že smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem podpisu oběma smluvními stranami.

V čl. 5 odst. 5.1. větách druhé a třetí účastníci smlouvy determinovali její časovou účinnost výslovným ustanovením „*Smlouva zaniká dnem 31. 1. 2001.*“ Toto ustanovení stanovilo pravidlo, jehož naplněním mělo dojít automaticky (bez dalšího) k tomu, že stěžovatelka se k uvedenému dni stane opět majitelem pohledávek postoupených dříve na postupníka, což účastníci smlouvy i vyjádřili slovy: „*Nezaplacená pohledávka nebo její nezaplacená část přejde zánikem smlouvy bez dalšího zpět na postupitele ...*“. Tomu pak odpovídá i ujednání v čl. 4 odst. 4.2.4. smlouvy, podle kterého je postupník v případě, že pohledávka nebo její část přejde takto zpět na postupitele, povinen oznámit tuto skutečnost dlužníkovi.

Zbývá proto posoudit, zda s takto vyjádřeným projevem vůle smluvních stran není v rozporu ujednání obsažené v čl. 2 odst. 2.2. smlouvy o tom, že „*předmětná pohledávka je nezvratně a úplně postoupena postupníkovi dnem úplného zaplacení ceny pohledávky ...*“.

Nejvyšší správní soud takový rozpor v odkazovaných ustanoveních smlouvy neshledává. Ust. čl. 2 odst. 2.2. totiž jen v obecné rovině deklaruje, že se smluvní strany dohodly pro případ zaplacení ceny za postupovanou pohledávku vyloučit účinky časové determinace smlouvy, tj. vyloučit případ, že byť by postupník cenu za pohledávku postupiteli zaplatil, pohledávka by i tak dle čl. 5 odst. 5.1. věty druhé přešla zpět na postupitele. Tuto svou vůli pak i rozvedli v čl. 5 odst. 5.1. větě druhé slovy: „*Zaplatí-li však postupník postupiteli do zániku smlouvy cenu pohledávky nebo její části, která je předmětem této smlouvy, zanikne smlouva jen v rozsahu nezaplacené části pohledávky.*“

S uvedeným projevem vůle smluvních stran není v rozporu ani ujednání obsažené v čl. 7 odst. 7.1. smlouvy. Toto smluvní ustanovení reaguje na situaci, kdy postupník převede (využívaje svého vlastnického práva k pohledávce nabytého jejím postoupením) pohledávku na třetí osobu, čímž by mohl zmařit účinky zániku smlouvy. Pro tento případ tedy smluvní strany ujednaly, že postupník je povinen zaplatit postupiteli cenu za postoupení.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že rozpor v uvedených smluvních ujednáních, jak na něj poukazoval žalovaný a krajský soud, neshledal. Postupník se proto uzavřením smlouvy stal majitelem předmětné pohledávky, a to bez jakékoli odkládací podmínky.

Došlo-li k jednání stěžovatelky, kterým uplatňovala vůči dlužníkovi v průběhu účinnosti smlouvy předmětnou pohledávku, pak postupitel porušil soukromoprávní ujednání obsažené v čl. 4 odst. 4.1.4. smlouvy a postupoval tak v rozporu s v té době účinným postoupením pohledávky; tomuto jeho uplatnění pohledávky se však právě vzhledem k účinnosti postoupení dlužník úspěšně ubránil poukazem na to, že pohledávku již zaplatil postupníkovi.

Neúčtovala-li snad stěžovatelka řádně o tomto postoupení (touto otázkou se však Nejvyšší správní soud v tomto řízení podrobně nezabýval), nelze z porušení této její veřejnoprávní povinnosti dovozovat jiné účinky soukromoprávního úkonu smluvních stran, než jaké s tímto úkonem spojují soukromoprávní předpisy. Ze stěžovatelčina způsobu účtování by bylo možno podpůrně vycházet v situaci, kdy by projev vůle smluvních stran v předmětné smlouvě byl nejasný, nebo v situaci, kdy by bylo v řízení prokázáno, že tímto projevem vůle chtěli účastníci smlouvy zastřít zcela jinou vůli skutečnou. Takové skutečnosti se však z obsahu správního ani soudního spisu nepodávají.

Rozsudek krajského soudu je vystavěn na opačných závěrech, než ke kterým dospěl kasační soud. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. června 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu