ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Mgr. Martin Zobač**, správce konkursní podstaty HSV Medical, s. r. o., se sídlem Vír 110, zastoupeného JUDr. Danou Novákovou, advokátkou se sídlem Nádražní 54, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 4. 2011, č. j. 3763/11-1200-702170 a č. j. 3764/11-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2012, č. j. 29 Af 68/2011 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad v Bystřici nad Pernštejnem dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 9. 2010, č. j. 24992/10/352970705280 a č. j. 24995/10/352970705280, vyměřil žalobci daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1.553.280 Kč, sdělil výši penále ve výši 317.046 Kč a současně zrušil daňovou ztrátu ve výši 127.815 Kč, a za zdaňovací období roku 2008 ve výši 54.180 Kč, sdělil penále ve výši 67.907 Kč a současně zrušil daňovou ztrátu ve výši 1.141.434 Kč.

[2] Žalovaný odvolání žalobce proti rozhodnutím správního orgánu I. stupně zamítl v záhlaví označenými rozhodnutími a dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že předmětem sporu je otázka, zda žalobce mohl do daňově účinných nákladů uplatnit opravnou položku (ve výši 6.600.000 Kč v případě zdaňovacího období roku 2007,

resp. ve výši 1.400.000 Kč v případě zdaňovacího období roku 2008) k pohledávce, která HSV Medical, s. r. o. (dále jen „úpadce“) vznikla z převodu budovy hotelu Siesta, č. p. 110, a souvisejících pozemků, zapsaných v katastru nemovitostí na LV č. 417 pro obec a katastrální území Vír. Převod byl uskutečněn na základě kupní smlouvy ze dne 11. 1. 2000, kterou úpadce jako prodávající uzavřel s kupujícím Yossarian Investments a. s. Dohodnutá kupní cena činila 10.000.000 Kč a dle článku III. kupní smlouvy měla být kupujícím zaplacena do jednoho roku ode dne právních účinků vkladu práv plynoucích ze smlouvy do katastru nemovitostí. Vklad byl povolen rozhodnutím katastrálního úřadu s tím, že jeho právní účinky vznikly dnem 15. 9. 2000, vklad práva byl do katastru nemovitostí zapsán dne 7. 5. 2001. Kupní cena nebyla kupujícím zaplacena, přestože dle smlouvy její splatnost nastala dne 7. 5. 2001.

[3] Dříve než byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí, byl na majetek úpadce usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2001, č. j. 46 K 8/2000-105, s účinností k témuž dni prohlášen konkurs. Správce konkursní podstaty prohlásil uzavřenou kupní smlouvu za neplatnou a zařadil předmětné nemovitosti do konkursní podstaty. Následně ze soudních jednání vyplynulo, že dotčená kupní smlouva byla absolutně neplatná, neboť byla uzavřena v době, kdy bylo společnosti úpadce soudním rozhodnutím zakázáno s těmito nemovitostmi disponovat (ze spisu vyplývá, že se jedná o usnesení Okresního soudu ve Žďáře nad Sázavou ze dne 17. 3. 1998, č. j. 22 E 1657/97-11, a usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 24. 7. 2000, sp. zn. 37 Co 310/98). Na základě potvrzení o nabytí vlastnictví ve veřejné dražbě byly dané nemovitosti převedeny společnosti A - Trading, a. s., za vydraženou cenu 6.900.000 Kč.

[4] Přes tyto skutečnosti žalobce k této pohledávce za prodej nemovitostí zaúčtoval do účetních nákladů tvorbu opravné položky (ve výši 66 % za rok 2007 a ve výši rozdílu mezi 80 % a 66 % hodnoty pohledávky za rok 2008) a uplatnil tento náklad v daňových nákladech let 2007 a 2008. Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“), lze v rámci daňově účinných nákladů uplatnit rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zvláštním předpisem je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Žalovaný ve vztahu k povaze věci poukázal na podmínky daňové účinnosti tvorby opravných položek stanovené v § 2 odst. 2, § 8a odst. 3 a § 4 odst. 1 zákona o rezervách a zdůraznil, že nesplnění každé jednotlivé podmínky má za následek daňovou neúčinnost vytvořené opravné položky.

[5] Žalovaný se dále podrobně zabýval splněním těchto podmínek: konstatoval, že opravné položky byly vytvořeny k právně neexistující pohledávce, která neměla z hlediska práva žádnou rozvahovou hodnotu, čímž byl porušen § 2 odst. 2 zákona o rezervách (1. podmínka). Opravné položky byly vytvářeny k pohledávce, o které sice bylo účtováno ve výnosech, ale jednalo se o příjem nezahrnovaný do základu daně, čímž byla porušena další podmínka § 2 odst. 2 zákona o rezervách (2. podmínka). Opravné položky žalobce uplatnil u pohledávky vzniklé mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů, čímž byl porušen § 8a odst. 3 zákona o rezervách (3. podmínka). Opravné položky byly tvořeny v době trvání účinku prohlášení konkursu, čímž byl porušen § 4 odst. 1 zákona o rezervách (4. podmínka). Každý z těchto důvodů by sám o sobě postačoval k vyloučení předmětných opravných položek z daňových nákladů. Správce daně tak základy daně zvýšil oprávněně.

[6] Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce správní žaloby ke Krajskému soudu v Brně vedené pod sp. zn. 29 Af 68/2011 a sp. zn. 29 Af 69/2011. Krajský soud vzhledem k tomu, že žaloby směřovaly proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisela, obě řízení spojil.

pokračování

[7] Krajský soud následně v záhlaví označeným rozsudkem žaloby proti rozhodnutím žalovaného zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že neplatnost právního úkonu dle § 39 občanského zákoníku nastává *ex lege* a s účinky *ex tunc* (od samého počátku). Na tento úkon se tedy hledí tak, jako by nebyl učiněn, a to má za následek, že nikdy nezaložil žádná práva ani povinnosti. K absolutní neplatnosti musí soud či správní orgán v souvislosti s konkrétním řízením zásadně přihlédnout z úřední povinnosti. Dospěje-li přitom k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě *a priori*, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy.

[8] Krajský soud konstatoval, že tak tomu však v daném případě bylo. Z § 2 odst. 2 zákona o rezervách jednoznačně plyne, že vytvořit opravnou položku lze pouze k pohledávce existující. Ve věci bylo též zjevné, že úpadce (resp. statutární orgán) v době uzavírání kupní smlouvy o zákazu dispozice s dotčenými nemovitostmi věděl. Sám žalobce ostatně v žalobě uvedl, že z dalšího postupu obou společností (úpadce a kupujícího) a jejich pozdějšího personálního propojení vyplývá společný zájem vyvést nezákonně nemovitosti mimo konkursní podstatu úpadce. Kupující navíc smluvní povinnosti neplnil. K právně neexistující pohledávce, která neměla žádnou rozvahovou hodnotu, nebylo možné vytvořit opravnou položku dle § 2 odst. 2 zákona o rezervách.

[9] Krajský soud k podmínce výnosovosti pohledávky poznamenal, že finanční orgány správně zkoumaly, jak se úpadcem nabytá pohledávka projevila v jeho účetnictví, zda byla zaúčtována jako výnos, zda ovlivnila základ daně z příjmů a zda tedy mohl žalobce k případnému zaúčtovanému a zdaněnému příjmu uplatnit opravnou položku, která by jej jako relevantní daňový náklad snížila. Důkazní břemeno zde, stejně jako při prokazování jiných nákladů, leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). V daném případě však žalobce potřebné skutečnosti neprokázal. Za zdaňovací období let 2000 a 2001 nebyla podána daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob ani související účetní výkazy. Dnem 24. 9. 2002 byl novým správcem konkursní podstaty ustanoven žalobce. Vzhledem k tomu, že mu nebylo předáno veškeré účetnictví a podklady, zavedl do účetnictví veškerá aktiva a pasiva, která zjistil, a to až k 31. 12. 2003. Současně pak podal přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2003, v němž účtovanou částku 10.000.000 Kč vyloučil ze zdanění a snížil tak pro účely zjištění základu daně výsledek hospodaření za rok 2003. Pohledávka tak byla účtována ve výnosech, ne však jako zdanitelný výnos. Podmínka stanovená § 2 odst. 2 zákona o rezervách tedy nebyla dodržena.

[10] Ohledně vztahu věřitele a dlužníka krajský soud konstatoval, že zákon o rezervách je postaven na účetním pojetí pojmu „*vznik pohledávky*“. Předmětná pohledávka tak z hlediska zákona o rezervách vznikla dnem 15. 9. 2000 a závěr žalovaného o nesplnění podmínky stanovené v § 8a zákona o rezervách ohledně nemožnosti uplatnění opravných položek u pohledávek vzniklých mezi spojenými osobami byl správný.

[11] Krajský soud dále uvedl, že z § 4 odst. 1 zákona o rezervách plyne pravidlo, že rezervy a opravné položky se zruší rovněž ke dni předcházejícímu den účinnosti rozhodnutí o prohlášení konkursu. Je-li účelem konkursu zpeněžení majetku zahrnutého do podstaty a zároveň mají být opravné položky před nabytím účinků prohlášení konkursu zrušeny, nemá jejich další tvorba v době trvání konkursu smysl a odůvodněnost. Skutečnost, že zákaz vytvářet opravné položky v průběhu insolvenčního řízení v době trvání účinků prohlášení konkursu, zákonodárce do § 4 odst. 1 zákona o rezervách výslovně zakotvil až s účinností od 1. 1. 2011 (zákonem č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,

a další související zákony), nic nemění na tom, že tento zákaz jasně vyplýval již z předchozí úpravy.

II. Shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti

[12] Žalobce (dále „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností, v níž uplatňuje důvody, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatel v prvé řadě namítá, že správní orgán zcela přechází jednu základní skutečnost, a to, že absolutní neplatnost kupní smlouvy byla stanovena rozhodnutím soudu až v roce 2009. V roce 2007 nikdo nepochyboval o tom, že předmětná kupní smlouva byla platná a účinná, o čemž svědčí nejen vyjádření Katastrálního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 3. 3. 2003, č. j. 3V11-614/00, ale i skutečnost, že uvedené nemovitosti úpadce nebyly žádným ze správců konkursní podstaty zapsány do konkursní podstaty úpadce z titulu vlastnického práva a také nebyly jako vlastnictví úpadce prodány. Důvodem byla skutečnost, že nebylo známo, že předmětné nemovitosti v době prodeje žalobcem, tj. dne 11. 1. 2000, byly předmětem výkonu soudního rozhodnutí. Katastrální úřad tuto skutečnost ve výpisu z LV neuvedl a statutární orgán úpadce tento stav zatajil. Usnesení Okresního soudu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 24. 3. 1997, kterým bylo zřízeno soudcovské zástavní právo, zákaz převodu dotčených nemovitostí neobsahovalo. Z těchto důvodů stěžovatel zapsal předmětné nemovitosti do podstaty dle § 27 odst. 5 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, jako vlastnictví třetí osoby, a to firmy Yossarian Investments a. s., které je zatíženo právem konkurzního věřitele, a nikoliv jako majetek úpadce. Opravná položka z těchto důvodů byla zaúčtována v roce 2003 správně. V roce 2007, kdy správce prodal předmětné nemovitosti jako majetek třetí osoby, a to firmy Yossarian Investments a. s., ve veřejné dražbě, jak mu stanovil zákon o konkurzu a vyrovnání, za kupní cenu 6,9 mil. Kč, byla tato opravná položka řádně zúčtována k dosažené kupní ceně. Stěžovatel byl navíc o daném stavu utvrzován jednáním firmy Yossarian Investments a. s., která podala vylučovací žalobu do zápisu předmětného nemovitého majetku do konkursní podstaty úpadce. Poté, co spor u soudu prvního stupně prohrála, vzala v řízení před odvolacím soudem v roce 2007 žalobu zpět, ve věci tudíž nebylo pravomocně rozhodnuto.

[14] Stěžovatel dále tvrdí, že daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně. Pokud příslušný finanční úřad v neprospěch stěžovatele zúčtoval vytvořenou opravnou položku z důvodu neplatnosti kupní smlouvy, měl pak tuto skutečnost promítnout do zúčtování zůstatkové ceny prodávaných nemovitostí a odečíst tuto zůstatkovou cenu od příjmu, který stěžovatel prodejem nemovitostí získal.

[15] Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že úpadce nabyl předmětné nemovitosti kupní smlouvou ze dne 16. 7. 1995. Z jeho daňového přiznání za rok 1995 vyplývá, že předmětné nemovitosti byly vedeny v účetnictví úpadce v ceně 20 mil. Kč. Následně po korekci provedené v roce 1996 byla cena předmětných nemovitostí v účetnictví úpadce vedena v částce 19.350.000 Kč. Jak vyplývá ze zjištění příslušného finančního úřadu, úpadce v dalších letech daňová přiznání nepodával, že čehož lze předpokládat, že přerušil odepisování hmotného investičního majetku a zůstatková hodnota, která měla být zúčtována do daňových nákladů v roce 2007, byla v částce 19.350.000 Kč, tzn. podstatně vyšší, než rozporovaná opravná položka ve výši 10 mil. Kč. Z toho stěžovatel dovozuje, že účetní ztráta úpadce v roce 2007 byla v částce 12.450.000 Kč. Z uvedeného tak jednoznačně vyplývá, že z důvodu vady řízení při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán vycházel, došlo k porušení zákona

a stěžovateli tak nemohla vzniknout daňová povinnost vyčíslená dodatečným platebním výměrem, protože byl v hluboké ztrátě.

[16] Stěžovatel z výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl a napadený rozsudek zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Podle názoru žalovaného krajský soud řádně vypořádal s uplatněnými žalobními námitkami a své závěry řádně odůvodnil. K námitce, že žalovaný měl při doměření daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2007 v případě daňové neúčinnosti vytvořené opravné položky k pohledávce, která vznikla na základě neplatné kupní smlouvy, tuto skutečnost promítnout do zúčtování zůstatkové ceny prodávaných nemovitostí a odečíst tuto zůstatkovou cenu od příjmu, který žalobce prodejem nemovitostí získal, žalovaný uvádí, že předmětná námitka nebyla stěžovatelem uplatněna ani v průběhu daňové kontroly, ani v rámci odvolacího daňového řízení. Poprvé byla uplatněna až v doplnění žaloby ze dne 7. 6.2011. Žalovanému a stejně tak i správci daně nevznikly žádné pochybnosti ohledně výše daňově účinných nákladů za rok 2007, ani co do zohlednitelnosti dalšího nákladu, protože stěžovatel nemovitosti vydražené ve veřejné dražbě v roce 2007 neevidoval ve svém účetnictví. V účetnictví žalobce byla evidována pouze pohledávka z titulu prodeje předmětných nemovitostí ve výši 10.000.000 Kč, vzniklá na základě kupní smlouvy ze dne 11. 1. 2000, avšak žádný dlouhodobý majetek. Stěžovatel předmětné nemovitosti v účetnictví neevidoval od roku 2001, mohl žalovaný důvodně předpokládat, že stěžovatel předmětné nemovitosti vyřadil z účetnictví v roce 2000 v souvislosti s převodem těchto nemovitostí na základě uvedené kupní smlouvy. Tento předpoklad je dle žalovaného logický i přesto, že za rok 2000 stěžovatel nepodal daňové přiznání a byla mu vyměřena daň ve výši 0 Kč. Stěžovatel tedy pokládal za relevantní původní převod uskutečněný v roce 2000, tím pádem musel uplatnit náklady související s prodejem předmětných nemovitostí v rámci výsledku hospodaření v roce 2000.

[18] Z tohoto pohledu není podle žalovaného důvod tyto náklady zohledňovat znovu v roce 2007, když ztráta z prodeje předmětných nemovitostí musela být v účetnictví žalobce vykázána v roce 2000. Zohlednění zůstatkové ceny vydražených nemovitostí by bylo podle žalovaného jednak v rozporu s účetnictvím žalobce, v němž v roce 2000 evidovány, jednak s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, z něhož vyplývá, že „[v]*e výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.*“ Požadavek na zohlednění předmětného nákladu (zůstatkové ceny vydražených nemovitostí) by tedy musel stěžovatel doložit řádnou evidencí předmětného majetku. Vzhledem k nedostatku doložení zůstatkové ceny žalovaný uvádí, že zde nejsou naplněny podmínky pro úspěšné uplatnění stížních důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[19] V dalším žalovaný setrvává na svých tvrzeních a odkazuje na své vyjádření k žalobě. Žalovaný závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud konstatoval přípustnost a včasnost kasační stížnosti (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku krajského soudu ve smyslu § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a přitom neshledal, že by řízení před soudem bylo zatíženo vadami, k nimž by musel přihlédnout z moci úřední.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

IV.A. Námitka rozporu se skutkovým stavem

[22] Námitku stěžovatele, že žalovaný vydal své rozhodnutí v rozporu se skutkovým stavem, Nejvyšší správní soud shledal jako nedůvodnou. Stěžovatel tvrdil, že správní orgán zcela přechází jednu základní skutečnost, a sice to, že absolutní neplatnost kupní smlouvy ze dne 11. 1. 2000 byla stanovena rozhodnutím soudu až v roce 2009. V době uzavírání kupní smlouvy žádná ze stran nepochybovala o platnosti a účinnosti smlouvy.

[23] Dle § 2 odst. 2 věty první zákona o rezervách, v relevantním znění pro zdaňovací období roku 2007, „[o]*pravnými položkami podle § 1 se rozumí opravné položky vymezené v tomto zákoně, vytvořené k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994 a zaúčtované podle zvláštního právního předpisu nebo pohledávek vedených v prokazatelné evidenci podle § 3 odst. 3*.“ Citované ustanovení dále normuje, že „[n]*ení-li tímto zákonem výslovně stanoveno jinak, opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu1d) příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně*.“

[24] Jak vyplývá z výše uvedeného, s argumenty stěžovatele nelze souhlasit. Mezi podmínky tvorby opravných položek, které byly vymezeny jak žalovaným, tak krajským soudem, patří existence pohledávky, její výnosovost, vztah věřitele a dlužníka a možnost tvorby opravných položek v době trvání účinků konkursu. Pro vypořádání se s první kasační námitkou je tedy nutné zabývat splněním podmínky existence předmětné pohledávky.

[25] Dle názoru soudu byla kupní smlouva ze dne 11. 1. 2000, na základě níž vznikla předmětná pohledávka na zaplacení kupní ceny ve výši 10.000.000 Kč, uzavřená mezi úpadcem a kupujícím, Yoassarian Investments a. s., absolutně neplatná. Tuto neplatnost shledal Krajský soud v Brně svým rozsudkem ze dne 10. 3. 2009, č. j. 35/36 Cm 186/2003-144, a to pro rozpor se zákonem, neboť byla uzavřena v době, kdy úpadci bylo zakázáno dotčené nemovitosti převádět. Tento zákaz plynul z usnesení Okresního soudu ve Žďáře nad Sázavou ze dne 17. 3. 1998, č. j. 22 E 1657/97-11, a z usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 24. 7. 2000, sp. zn. 37 Co 310/98.

[26] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že usnesení Okresního soudu ve Žďáře nad Sázavou ze dne 24. 3. 1997 zákaz převodu dotčených nemovitostí neobsahoval. Soud s uvedenými závěry nesouhlasí. Ze spisové dokumentace totiž plyne (konkrétně z citovaného rozsudku Krajského soudu v Brně) následující zjištění: „*Z uvedených rozhodnutí vyplývá, že od doručení rozhodnutí Okresního soudu ve Žďáře nad Sázavou ze dne 17. 3. 1998 bylo společnosti HSV Medical s. r. o., Vír, vykonatelným soudním rozhodnutím zakázáno nemovitosti, které se staly následně předmětem kupní smlouvy ze dne 11. 1. 2000, převádět na někoho jiného nebo jinak je zatížit*.“ Dle názoru soudu byla skutečnost, že k uvedeným nemovitostem bylo citovanými usneseními zřízeno soudcovské zástavní právo a zakázáno nakládání s předmětnými nemovitostmi, dostatečně zřetelná. Soud tedy odmítá argument stěžovatele, že tento zákaz citované soudní rozhodnutí neobsahovalo.

[27] Absolutní neplatnost právního úkonu upravuje zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v § 39; tato neplatnost nastává *ex lege* a s účinky *ex tunc*, tedy od samého počátku. Na tento úkon se pak hledí tak, jako by nebyl učiněn, a to má za následek, že nikdy nezaložil žádná práva ani povinnosti. V tomto případě měla jedna ze stran – stěžovatel, resp. úpadce, jako prodávající

- zákaz převádět nemovitosti, které byly předmětem kupní smlouvy, na jiného (zde na kupujícího, Yossarian Investments a.s.). Jelikož zákaz převádět předmětné nemovitosti byl (či přinejmenším měl být) prodávajícímu znám, stíhá uzavřenou kupní smlouvu občanskoprávní sankce ve formě absolutní neplatnosti.

[28] K otázkám absolutní neplatnosti smlouvy při porušení zákazu převádět nemovitosti na jiného existuje civilní judikatura, konkrétně rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. 29 Odo 1149/2003, v němž uvedl: „*Toliko v mezích preventivního působení (jelikož právní posouzení věci odvolacím soudem na této úvaze na rozdíl od soudu prvního stupně nespočívá) Nejvyšší soud (v návaznosti na obsah kupní smlouvy č. 3, z nějž plyne, že smluvní strany ji uzavřely, přesto, že tam označené předběžné opatření manželům Š. takový postup zapovídalo) doplňuje, že výklad podávaný soudní praxí je ustálen v závěru, že kupní smlouva, kterou prodávající porušil zákaz převodu věci (nemovitosti) uložený mu vykonatelným předběžným opatřením ve smyslu § 76 odst. 1 písm. e) o. s. ř., je pro rozpor se zákonem absolutně neplatná, přičemž tato absolutní neplatnost se nezhojí ani tím, že soud předběžné opatření po uzavření kupní smlouvy zruší (…)*“. Dále lze uvést rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 12. 2004, sp. zn. 20 Cdo 2662/2003, uveřejněný pod č. 30/2005 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, jehož právní věta zní následovně: „*Kupní smlouva, kterou povinný převedl nemovitost na jiného, i když usnesením o nařízení výkonu rozhodnutí mu to soud zakázal [§ 335b odst. 1 písm. a) o. s. ř.], je neplatná pro rozpor se zákonem (§ 39 obč. zák.).*“

[29] Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že nelze *a priori* dojít k závěru o automatické daňové neúčinnosti všech absolutně neplatných právních úkonů. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů však nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publikovaný pod č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49).

[30] Tak tomu ovšem bylo v posuzovaném případě. Ustanovení § 2 odst. 1 zákona o rezervách jednoznačně stanoví, že vytvořit opravnou položku lze pouze k existující pohledávce. Kupní smlouva byla prohlášena za neplatnou, předmětná pohledávka neexistovala, jelikož ani nevznikla. Podmínka existence pohledávky tedy nebyla splněna. Lze tedy uzavřít, že k právně neexistující pohledávce nelze vytvořit opravnou položku ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o rezervách, jelikož taková pohledávka nemá žádnou rozvahovou hodnotu.

IV.B. Námitka vady řízení při zjišťování skutkového stavu

[31] Druhá kasační námitka stěžovatele směřovala k tomu, že v souvislosti se závěry správce daně mu musela nutně vzniknout ztráta, neboť zůstatková hodnota, kterou byl povinen zúčtovat do daňových nákladů v roce 2007, činila 19.350.000 Kč. Byla tedy podstatně vyšší než rozporované opravné položky. Stěžovatel uvedl, že z důvodu vady řízení při zjišťování skutkového stavu, z něhož správní orgán při rozhodování vycházel, byl porušen zákon. Stěžovateli tak nemohla v roce 2007 vzniknout daňová povinnost vyčíslená správcem daně, poněvadž byl v hluboké ztrátě.

[32] Nejvyšší správní soud této námitce nepřisvědčil a plně se ztotožnil s názorem krajského soudu. Stěžovatel uplatnil svou námitku v soudním řízení opožděně. Stěžovatel měl a mohl tyto argumenty vznést v daňovém řízení, a to především v řízení odvolacím, kdy mu rozhodné skutečnosti a důvody doměření daně byly již dobře známy. Jak Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaném pod č. 618/2005 Sb. NSS, „[v] *dané věci probíhalo daňové řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 31*

odst. 9 citovaného zákona leží v tomto správním řízení důkazní břemeno na stěžovateli, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. K tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem."

[33] Stěžovatel by navíc daňovou ztrátu z roku 2007 v průběhu daňové kontroly týkající se zdaňovacího období roku 2008 nemohl uplatnit, neuplatnil-li ji již v daňovém přiznání. Tento závěr krajského soudu je plně v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, publikovaném pod č. 1264/2007 Sb. NSS. Rozšířený senát v uvedené věci rozhodl, že „*[d]aňový subjekt nemůže účinně podat dodatečné daňové přiznání od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení (§ 41 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 téhož zákona přihlížet, proto není ani právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období.*"

V. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 30. dubna 2013

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu