



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce **Mgr. Martina Zobače**, správce konkursní podstaty úpadce HSV Medical, s. r. o., se sídlem Vír 110, zastoupeného JUDr. Danou Novákovou, advokátkou se sídlem Žďár nad Sázavou, Nádražní 54, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 4. 2011, č. j. 3763/11-1200-702170 a č. j. 3764/11-1200-702170,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 68/2011 a sp. zn. 29 Af 69/2011, **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 29 Af 68/2011.
- II. Žaloby **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 1. 4. 2011, č. j. 3763/11-1200-702170, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 20. 9. 2010, č. j. 24992/10/352970705280, jímž Finanční úřad v Bystřici nad Pernštejnem (dále též „správce daně“) žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1 553 280 Kč, sdělil výši penále 317 046 Kč a zrušil daňovou ztrátu ve výši 127 815 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 1. 4. 2011, č. j. 3764/11-1200-702170, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 20. 9. 2010, č. j. 24995/10/352970705280, kterým Finanční úřad v Bystřici nad Pernštejnem žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 54 180 Kč, sdělil výši penále 67907 Kč a zrušil daňovou ztrátu ve výši 1 141 434 Kč.

[3] V odůvodnění rozhodnutí žalovaný shodně 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 úpadci 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 zaplacená 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 zaplacená, přestože dle smlouvy její splatnost nastala dne 7. 5. 2001.

[4] 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. Na základě potvrzení o nabytí vlastnictví ve veřejné dražbě byly dané nemovitosti převedeny společností A - Trading, a. s., za vydraženou cenu 6 900 000 Kč.

[5] 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.

[6] Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, lze v rámci daňově účinných nákladů uplatnit rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zvláštním právním 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.

[7] Dále se žalovaný podrobně zabýval splněním těchto podmínek. Uzavřel, 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 byly uplatněny 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.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

[8] Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce včas žaloby. Uvedl, že finanční orgány přecházejí základní skutečnost, a to že absolutní neplatnost výše uvedené kupní smlouvy byla stanovena rozhodnutím soudu v roce 2009. V roce 2007 nikdo nepochyboval o tom, že předmětná kupní smlouva je platná a účinná. O tom svědčí nejen vyjádření Katastrálního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 3. 3. 2003, ale i skutečnost, že předmětné nemovitosti úpadce nebyly žádným ze správců konkursní podstaty zapsány do konkursní podstaty úpadce z titulu jeho vlastnického práva a také nebyly jako vlastnictví úpadce prodány. Nebylo totiž známo, že v době prodeje úpadcem, tj. 11. 1. 2000, byly předmětem výkonu soudního rozhodnutí. Katastrální úřad tuto skutečnost ve výpisu z listu vlastnictví neuvedl a statutární orgán úpadce tento stav zatajil. Usnesení Okresního soudu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 24. 3. 1997, kterým se zřizuje k uvedeným nemovitostem soudcovské zástavní právo, zákaz převodu neobsahovalo. Proto správce konkursní podstaty zapsal předmětné nemovitosti do podstaty dle § 27 odst. 5 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, jako vlastnictví třetí osoby Yossarian Investments a. s., které je zatíženo zástavním právem konkursního věřitele, a nikoliv jako majetek úpadce. Opravná položka z těchto důvodů byla v roce 2003 záúčtována správně. V roce 2007, kdy správce konkursní podstaty prodal předmětné nemovitosti ve veřejné dražbě jako majetek třetí osoby za kupní cenu 6 900 000 Kč, byla tato opravná položka řádně zúčtována k dosažené kupní ceně. Žalobce byl o daném stavu navíc utvrzován i jednáním společnosti Yossarian Investments a. s., která podala vylučovací žalobu.

[9] Právní stav, který byl znám účetní jednotce v roce 2007, nijak nesvědčil tomu, že by pohledávka v částce 10 milionů Kč neexistovala. Tato pohledávka v letech 2007 a 2008 v účetnictví úpadce existovala, nebyla promlčená, protože byla řádně zažalována. Při jejím uplatnění tak byly splněny podmínky § 2 odst. 2 zákona o rezervách.

[10] Pokud jde o další podmínku stanovenou v § 2 odst. 2 zákona o rezervách, tak skutečnost řádného zúčtování dané pohledávky nelze strany správce konkursní podstaty (žalobce) prokázat. A to v důsledku jednání statutárního orgánu úpadce, který žalobci nepředal účetnictví úpadce za dané období. Tento důkazní deficit však nelze vykládat v neprospěch daňového subjektu a přistoupit k doměření daně a zrušení daňové ztráty po deseti letech od skutečnosti, která zakládala případnou daňovou povinnost. Tato skutečnost navíc byla správci daně známa – v návaznosti na předmětnou kupní smlouvu došlo k vyměření daně z převodu nemovitostí. Už na základě tohoto převodu měl správce daně provést daňovou kontrolu a nespokojit se s tím, že daňový subjekt nepodává po dobu čtyř let daňová přiznání. Skutečnost, že o pohledávce nebylo v roce 2000 úpadcem řádně účtováno, je pouze v rovině domněnek. Žalobce, který nemůže důkazní povinnost objektivně splnit, je znevýhodněn proti správci daně, který měl možnost si v dané době předmětné důkazy zajistit, byl však nečinný.

[11] Žalobce též namítl, že předmětná pohledávka nevznikla mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pohledávka jednoznačně vznikla dnem podpisu kupní smlouvy, tj. 11. 1. 2000. Den vzniku pohledávky nelze přesouvat na dobu, kdy došlo ke vkladu vlastnického práva k nemovitostem. K datu vzniku pohledávky nebyl jednatel úpadce Z. T. členem ani dozorčí rady, ani statutárního orgánu kupujícího. Závěr správce daně proto

neobstojí, přestože z dalšího postupu obou společností a pozdějšího personálního propojení vyplývá společný zájem vyvést nezákonně nemovitosti mimo konkursní podstatu úpadce.

[12] K závěru žalovaného, že opravné položky byly vytvořeny v době trvání účinků konkursu, žalobce konstatoval, že v § 4 odst. 1 zákona o rezervách nebyla k datu 31. 12. 2007, resp. 31. 12. 2008 taková podmínka ve vztahu ke konkursnímu řízení uvedena.

[13] Podáními ze dne 7. 6. 2011 žalobce žaloby včas doplnil. Uvedl, že byla-li kupní smlouva ze dne 11. 1. 2000 absolutně neplatná, tak prodej předmětných nemovitostí uskutečněný následně ve veřejné dražbě žalobcem je posuzován jako prodej majetku ve vlastnictví úpadce a nikoli třetí osoby. V takovém případě musel úpadce v účetnictví odepsat zůstatkovou cenu tohoto majetku ke dni prodeje, a to do nákladů dle § 24 zákona o daních z příjmů.

[14] Úpadce dotčené nemovitosti nabyt kupní smlouvou ze dne 16. 7. 1995. Z daňového přiznání za rok 1995 plyne, že tyto nemovitosti byly vedeny v účetnictví úpadce v ceně 20 milionů Kč. Po korekci provedené v roce 1996 byla zůstatková cena v účetnictví vedena v částce 19 350 000 Kč. V dalších letech úpadce daňová přiznání nepodával. Lze tedy předpokládat, že přerušil odpisování hmotného investičního majetku a zůstatková hodnota, kterou byl povinen zúčtovat do daňových nákladů v roce 2007, činila 19 350 000 Kč, tedy podstatně vyšší, než rozporované opravné položky. Účetní ztráta úpadce v roce 2007 plynoucí z daného obchodního případu byla ve výši 14 450 000 Kč. Ztrátu z roku 2007 je možné zaúčtovat i v následujících letech. Promítly-li finanční orgány do účetnictví úpadce za roky 2007 a 2008 skutečnost, která byla známa až v roce 2009, pak musí připustit, aby v účetnictví úpadce za rok 2008 bylo možné uplatit ztrátu z roku 2007. V letech 2007 a 2008 tak úpadci nemohla vzniknout daňová povinnost vyčíslená dodatečnými platebními výměry, neboť byl v hluboké ztrátě.

[15] S ohledem na shora uvedené žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

[16] Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na závěrech, k nimž dospěl v žalobou napadených rozhodnutích. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[17] Vzhledem k tomu, že žaloby směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, rozhodl zdejší soud výrokem č. I. tohoto rozsudku o spojení těchto žalob ke společnému projednání podle § 39 odst. 1 s. ř. s.

[18] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby nejsou důvodné.**

[19] V daném případě byla předmětem sporu otázka daňově účinného uplatnění opravných položek k pohledávce vzniklé z převodu budovy hotelu Siesta č. p. 110 a souvisejících nemovitostí, uskutečněném mezi úpadcem a společností Yossarian Investments a. s. na základě kupní smlouvy ze dne 11. 1. 2000. Finanční orgány na věc aplikovaly ustanovení § 24

odst. 2 zákona o daních z příjmů a zákon o rezervách. Dospěly přitom k závěru, že pro uplatnění vytvořených opravných položek do daňově účinných nákladů nebyly splněny čtyři podmínky stanovené zákonem o rezervách. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že nesplnění byť i jediné ze zákonných podmínek pro uplatnění opravné položky má za následek daňovou neúčinnost takové položky dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

[20] Žalobce v první řadě namítl nezákonnost závěru správce daně ohledně **existence, hodnoty a nepromlčitelnosti pohledávky**. V dané věci je zcela nepochybné, že předmětnou kupní smlouvu ze dne 11. 1. 2000 uzavřenou mezi úpadcem a kupujícím (Yossarian Investments a. s.) shledal Krajský soud v Brně v rámci rozsudku ze dne 10. 3. 2009, č. j. 35/36 Cm 186/2003-144, absolutně neplatnou pro rozpor se zákonem, neboť byla uzavřena v době, kdy bylo úpadci zakázáno dotčené nemovitosti převádět.

[21] Neplatnost právního úkonu dle § 39 občanského zákoníku nastává *ex lege* (přímo ze zákona) 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. Pokud již na základě absolutně neplatného právního úkonu bylo plněno, pak toto plnění musí být vráceno, protože je považováno za bezdůvodné obohacení. K absolutní neplatnosti musí soud či správní orgán v souvislosti s konkrétním řízením zásadně přihlídnout z úřední povinnosti. Dospěje-li přitom k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě *a priori*, že takový úkon je irrelevantní 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.

[22] Tak tomu však dle názoru zdejšího soudu bylo v daném případě. Z ustanovení § 2 odst. 2 zákona o rezervách jednoznačně plyne, že vytvořit opravnou položku lze pouze k pohledávce existující. Jak uvedeno výše, takovou předmětná pohledávka nebyla. Ve věci je též zjevné, že úpadce (resp. statutární orgán) v době uzavírání kupní smlouvy o zákazu dispozice s dotčenými nemovitostmi věděl. Jeho vědomost o neplatnosti úkonu je přitom přičitatelná i dalším osobám tvořícím vůli daňového subjektu – zde správci konkursní podstaty. 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.

[23] K právně neexistující pohledávce, která neměla žádnou rozvahovou hodnotu, nebylo možné vytvořit opravnou položku dle § 2 odst. 2 zákona o rezervách.

[24] Dále žalobce brojil proti nesplnění podmínky označené žalovaným jako „**Výnosovost pohledávky**“. Smyslem vytvoření opravné položky plynoucím z § 2 odst. 2 zákona o rezervách je poskytnutí satisfakce věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, jenž pro něj však nebyl skutečným příjmem, a proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad, a to až do výše dříve zdaněného výnosu. Jestliže takový výnos v účetnictví nikdy neevidoval, popř. evidoval jako výnos neovlivňující základ daně, není pro tvorbu zákonné opravné položky žádný důvod.

[25] Finanční orgány proto správně zkoumaly, jak se úpadcem nabytá pohledávka projevila v jeho účetnictví, zda byla zaúčtována jako výnos, zda ovlivnila jako výnos 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 o správě daní a poplatků).

[26] V daném případě však žalobce potřebné skutečnosti neprokázal. Jak vyplynulo ze správního spisu, 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 Mgr. Martin Zobač. 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 na řádku 112 daňového přiznání 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.

[27] Námitka žalobce o privilegovaném postavení správce daně je nedůvodná. Správce daně nebyl povinen provést u úpadce daňovou kontrolu již v letech 2000 či 2001. Zde je nutno zopakovat, že daňové důkazní břemeno je striktní. Neunesení tohoto břemene je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění povinnosti daňový subjekt (zde správce konkursní podstaty v postavení žalobce) zavinil, je okolností nevýznamnou. Ani skutečnost, že by účetnictví bylo např. odcizeno či zničeno, by nezbavila žalobce povinnosti prokázat splnění zákonných podmínek pro uplatnění předmětných opravných položek.

[28] Další nesplněnou podmínku pro vytvoření předmětných opravných položek žalovaný v napadených rozhodnutích označil jako „**Vztah věřitele a dlužníka**“. Podle § 8a odst. 3 písm. b) zákona o rezervách [ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008 se jedná o § 8a odst. 4 písm. b)] nelze opravnou položku uplatnit u pohledávek vzniklých mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů.

[29] V této otázce nebylo sporu o tom, že mezi úpadcem (prodávajícím) a kupujícím (Yossarian Investments a. s.) vzniklo personální propojení ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ode dne 20. 1. 2000. Sporným však byl okamžik vzniku předmětné pohledávky. Podle žalovaného pohledávka úpadce za společností Yossarian Investments a. s. vznikla až naplněním smlouvy – uskutečněním převodu dne 15. 9. 2000. Žalobce naopak uvedl, že pohledávka vznikla dnem podpisu kupní smlouvy, tj. 11. 1. 2000.

[30] Svým způsobem lze dát za pravdu jak žalobci, tak žalovanému. Soud nemá pochyb o tom, že z hlediska soukromoprávního vznikla pohledávka (v nejobecnějším významu, tedy jako právo věřitele požadovat po dlužníkovi plnění), byť nedospělá, mezi prodávajícím a kupujícím již dnem uzavření předmětné kupní smlouvy, tedy dnem 11. 1. 2000. V tomto ohledu se nelze ztotožnit s názorem žalovaného, že „*podpisem smlouvy si smluvní strany pouze upravily vzájemná práva povinnosti související s budoucím plněním předmětné smlouvy*“. Na druhou stranu je ze zprávy o výsledku daňové kontroly zřejmé, že správce daně vycházel z účetního pojetí pojmu „vznik pohledávky“. Jak totiž plyne z tehdy (v roce 2000) účinné účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele (příloha 2, čl. VII odst. 2 Opatření č. V/20 100/1992) „*při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se za den uskutečnění účetního případu považuje den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu*“. Z tohoto hlediska došlo ke vzniku pohledávky dnem 15. 9. 2000.

[31] Odpověď na otázku, zda ohledně pojmu „vznik pohledávky“ užitého v § 8a zákona o rezervách, lze podle soudu najít v témže zákoně, a to v § 2 odst. 2. Toto ustanovení

definuje, co se rozumí opravnými položkami. Mimo jiné stanoví, že se jedná o opravné položky „vytvořené k *rozvahové hodnotě* nepromlčených pohledávek [...]“. Rozvahovou hodnotou pohledávky se pak pro účely tohoto zákona rozumí „jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky *zaučtovaná* na rozvahových účtech poplatníka [...]“. Předmětné ustanovení též uvádí, že „opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo *při jejich vzniku účtováno* ve výnosech [...]“. Z uvedeného je tak zřejmé, 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.

[32] Soud se ztotožnil i se závěry žalovaného týkajícími se ***nemožnosti tvorby opravných položek úpadcem***. Z ustanovení § 4 odst. 1 věty první zákona o rezervách plyne mimo jiné též obecné pravidlo, že rezervy se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Dále je rozvedeno, že rezervy a opravné položky se zruší *rovněž* ke dni předcházejícímu den účinnosti (rozhodnutí o) prohlášení konkursu. Jak logicky uvedl žalovaný, 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.

[33] Žalobce též namítl, že v souvislosti se závěry finančních orgánů 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. Toto tvrzení žalobce opřel o rozvahu ve zkráceném rozsahu k 31. 12. 1996.

[34] K této námitce je nutno uvést, že nepostrádá určité *ratio*, nicméně k jejímu uplatnění až v soudním řízení žalobce přistoupil opožděně. Takto uplatněné náklady je třeba řádně prokázat – doložit účetní a daňovou zůstatkovou cenu. Tak přitom mohl a měl žalobce argumentovat a tvrzené skutečnosti doložit již v řízení daňovém (a to zejména odvolacím, kdy už mu byly rozhodné skutečnosti a důvody doměření daně známy). Navíc, daňovou ztrátu z roku 2007 by v průběhu daňové kontroly týkající se zdaňovacího období roku 2008 ani žalobce uplatnit nemohl, neuplatnil-li ji jako odčitatelnou položku již v daňovém přiznání (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005-106, ve věci „*AREALIS, s. r. o.*“, publ. pod č. 1264/2007 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

V. Závěr a náklady řízení

[35] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[36] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch

neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 26. září 2012

Mgr. Petr Pospíšil, v.r.
člen senátu
(předsedkyně senátu JUDr. Zuzana Bystřická
nepřítomna kvůli čerpání dovolené)