



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudců JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **Tesco Stores ČR a. s.**, IČO: 453 08 314, sídlem Praha 10, Vršovická 1527/68b, zast. **JUDr. Davidem Staňkem, Ph.D.**, daňovým poradcem, sídlem Praha 1, U Prašné brány 1078/1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Brno, Masarykova 427/31, o přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013 č.j. 28834/13/3000-14202-701607, t a k t o:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Včasně podanou žalobou se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013 č.j. 28834/13/3000-14202-701607 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 17. 12. 2012 č.j. 83331/12/013722108252 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem), jehož zrušení žalobce rovněž navrhuje, byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 ve výši 0,- Kč.

Po shrnutí skutkového stavu žalobce namítá v rámci první žalobní námítky, že žalovaný stejně jako Specializovaný finanční úřad neaplikoval platné právní normy, ale vycházel ze svých vlastních definic a jejich výkladů, které odporují platnému právu.

Ze zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o potravinách“), podle žalobce jednoznačně vyplývá, že datum použitelnosti potravin představuje dobu, po kterou si potravinu při správném skladování zachovává své vlastnosti. Potraviny s prošlým datem použitelnosti je podle § 10 odst. 1 zákona o potravinách zakázáno uvádět do oběhu. Žalobce byl proto nucen je zlikvidovat, čímž došlo k úbytku jeho zásob. Připomíná, že úbytky zásob (včetně potravin) vyplývající mj. z přirozených vlastností zásob nejsou podle § 25 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2003, považovány za manka a škody, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztrátového stanovené poplatníkem. Úbytek zásob z důvodu uplynutí doby použitelnosti potravin (resp. jejich likvidace z tohoto důvodu) je úbytkem z důvodu změny vlastností potravin. Hodnota potravin zlikvidovaných z důvodu doby použitelnosti proto podle žalobce není až do výše žalobcem stanovené normy ztrátového mankem a škodou pro účely aplikace § 25 odst. 1 písm. n) zákona o daních z příjmů a nejedná se proto o daňově neuznatelný náklad. Žalobce tak dovozuje, že potraviny, u nichž uběhla doba použitelnosti, jsou daňově uznatelným nákladem.

I v případě, že by zákon o potravinách výslovně neoznačoval uplynutí data použitelnosti potravin jako ztrátu přirozených, specifických vlastností takových potravin, a nejednalo by se tedy o tzv. ztrátu do normy ve smyslu § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů (ve znění v roce 2003), byla by podle žalobce hodnota potravin likvidovaných z tohoto důvodu daňově uznatelná, a to z důvodu naplnění podmínek ust. § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů.

Druhou žalobní námitkou je žalobcovo tvrzení o zmatečnosti napadeného rozhodnutí proto, že jeho odůvodnění trpí vnitřními logickými rozpory.

Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný nejprve uvedl, že napadené rozhodnutí nepovažuje za zmatečné, a pokud s ním žalobce nesouhlasí, nelze za takového důvodu označit rozhodnutí za zmatečné. Žalovaný má za to, že logicky a argumentačně vyjádřil, v čem spatřuje nesprávný postup žalobce.

K další (resp. první) žalobní námitce žalovaný podotýká, že nikoli každý výdaj je výdajem daňově uznatelným. Zákon o potravinách je právní normou upravující primárně požadavky na potraviny z hlediska jejich zdravotní nezávadnosti a neřeší daňové otázky související s likvidací potravin, které již nemohou být dávány do oběhu např. z důvodu uplynutí data jejich použitelnosti. Podle žalovaného nelze na předmětný náklad vzniklý z důvodu likvidace potravin s prošlým datem použitelnosti aplikovat obecné ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění do 31.12. 2003), neboť daňová neúčinnost předmětného druhu nákladu byla v podmínkách roku 2003 speciálně upravena v § 25 zákona o daních z příjmů. V případě žalobce bylo podle žalovaného nutné na uvedený druh nákladu vzniklého z důvodu likvidace potravin s prošlým datem použitelnosti aplikovat ustanovení zákona o daních z příjmů týkající se škody na majetku, kdy podle § 25 odst. 1 písm. n) ve spojení s § 25 odst. 3 cit. zákona (znění r. 2003) nebylo možné hodnotu škody přesahující přijaté náklady uznat do daňových nákladů. Zákon o daních z příjmů v podmínkách roku 2003 neumožňoval podle žalovaného uplatnit předmětný náklad z titulu škody, resp. likvidace prošlých nebo jinak znehodnocených zásob, jako daňově účinný náklad.

Správnost svého postupu dovozuje žalovaný i z důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který do § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů vložil

s účinností od 1.1.2008 ustanovení písmene zg), podle něhož jsou výdaje (náklady) podle ust. § 24 odst. 1 tohoto zákona také výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků; u léků, léčiv či potravinářských výrobků pouze, pokud doba použitelnosti těchto léků, léčiv či potravinářských výrobků prošla a nelze je dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. Žalovaný poukazuje na výklad, který podporuje jeho interpretaci a který vyplývá i z odborné právní literatury. Náklad vzniklý v souvislosti s likvidací „prošlých“ zásob se tak stal podle žalovaného daňově uznatelným teprve pro zdaňovací období od 1.1.2008 na základě uvedené změny právní úpravy. Ve zdaňovacím období roku 2003 však taková právní úprava neexistovala, a proto bylo nutné postupovat podle § 26 odst. 1 písm. n) a odst. 3 zákona o daních z příjmů (ve znění pro rok 2003).

Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout.

V replice k vyjádření žalovaného již žalobce neuvedl nad rámec podané žaloby další skutečnosti či argumenty.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci souhlasili, žalobce konkludentně, žalovaný výslovně (§ 51 odst. 1 s.ř.s.). Věc posoudil takto:

Podle § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro zdaňovací období r. 2003) se škodou podle § 25 odst. 1 písm. n) téhož zákona rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyrazen. Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků), ztráté v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztráté stanovené poplatníkem. Správce daně může posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně. Škodou není prokázáný nezaviněný úhyn nebo nutná porážka zvířete základního stáda.

Podle § 25 odst. 1 písm. n) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejména manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24 cit. zákona.

Podle § 10 odst. 1 zákona o potravinách je do oběhu (v dnešní terminologii „na trh“) zakázáno uvádět potraviny s prošlým datem použitelnosti.

Nejprve se soud zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (druhou žalobní námitkou), neboť pouze přezkoumatelné (srozumitelné) a vnitřně logické rozhodnutí lze přezkoumat v rámci žalobních bodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.6.2004 č.j. 5 A 157/2002-35). Soud přitom dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí není

zmatečné (ani z důvodu tvrzené vnitřní rozpornosti, ani z důvodu jiného), neboť žalovaný v něm přehledně a přesvědčivě vypořádává odvolací námitky (str. 2-3), shrnuje dosavadní průběh řízení (str. 3-5) a následně se zabývá hodnocením věci (str. 6-9). Ze samotného právního hodnocení věci je přitom zřejmé, že žalovaný nepovažoval žalobcem uplatněnou ztrátu za přirozené úbytky vyplývající z povahy zboží, a proto bylo třeba podle jeho mínění aplikovat ustanovení § 25 odst. 1 písm. n) zákona o daních z příjmů a vzniklou škodu nepovažovat za daňově uznatelnou. S ohledem na shora uvedené soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí není vnitřně rozporné a zároveň je z něj jasný, poznatelný názor žalovaného. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné z důvodu jeho nesrozumitelnosti, a proto žalobní námitka není důvodná.

Vzhledem ke shora popsanému závěru se soud zabýval věcným posouzením žaloby, tedy první žalobní námitkou. Mezi účastníky je sporné, zda ztráta žalobce vzniklá tím, že projde datum použitelnosti zboží, je škodou ve smyslu § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Podle názoru žalovaného přitom překročení data použitelnosti není přirozeným úbytkem vyplývajícím z povahy zboží a ani není úbytkem z objektivních příčin, podle žalobce se naopak tento úbytek děje z objektivních příčin, neboť žalobce je povinen v souladu s ustanovením § 10 zákona o potravinách vyřadit z oběhu potraviny s prošlým datem použitelnosti.

Soud se shoduje s interpretací žalovaného, že ztráta žalobce vzniklá uplynutím data použitelnosti je škodou ve smyslu § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmu (zdaňovací období r. 2003) a jako taková není daňově uznatelnou s odkazem na § 25 odst. 1 písm. n) zákona o daních z příjmů. Se žalobcem lze souhlasit v tom smyslu, že podpůrně při hodnocení daného případu mají význam definice obsažené v zákoně o potravinách, a zároveň i v tom smyslu, že není možné v případě prošlých dat použitelnosti uvádět předmětné potraviny do oběhu. Na druhou stranu však nelze souhlasit se závěrem žalobce, že ztráta způsobená prošlým datem použitelnosti u některých potravin je ztrátou z objektivních příčin.

Ztráta z objektivních příčin je ztrátou, kterou žalobce nemůže ovlivnit, tedy ztrátou bez ohledu na zavinění žalobce. Samo o sobě překročení data použitelnosti potravin se skutečně děje z objektivních příčin, a sice uplynutím času, které žalobce nemůže ovlivnit. Pro posouzení, zda je předmětná ztráta také ztrátou z objektivních příčin, je však rozhodné, zda žalobce v daném případě mohl ovlivnit to, že mu nějaká ztráta v důsledku projití dat použitelnosti vznikne, anebo nikoli. Jinými slovy žalobce mohl – jak správně i připomněl žalovaný v odůvodnění na str. 6 napadeného rozhodnutí – ovlivnit (např. množstvím objednaného zboží, různými slevami na zboží, jejichž datum použitelnosti se přiblížilo a hrozila obava, že je žalobce před uplynutím tohoto data nebude schopen prodat), zda mu u určitého zboží datum použitelnosti uběhne či nikoli, resp. mohl sledovat, kdy nastane toto datum a podle tohoto zjištění jednat. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že projití data použitelnosti není nečekaná událost, jehož naplnění žalobce nemohl předvídat, ale naopak jde o situaci, kterou předvídat mohl a měl a také mohl a měl se podle tohoto zjištění situaci přizpůsobit. Pokud tak neučinil, nelze mu tuto ztrátu obezřetnosti kompenzovat dobrodiním tím, že bude správcem daně hodnocena jako výdaj (náklad) na dosažení zdanitelného příjmu. Tímto postupem by správce daně znevýhodnil ostatní daňové subjekty, kteří v obdobné situaci byly obezřetnými, a jednal by tedy v rozporu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Ztrátu vzniklou na základě uběhnutí dat použitelnosti tedy nelze považovat za úbytek vzniklý z přirozených vlastností zboží, proto je tato ztráta škodou ve smyslu § 25 odst. 3

zákona o daních z příjmů a jako taková není (nebyla) daňově uznatelným výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného (str. 8 napadeného rozhodnutí), že „zákon v podmínkách roku 2003 neumožňoval uplatnit předmětný náklad z titulu škody, resp. likvidace prošlých nebo jinak znehodnocených zásob, jako daňově účinný náklad“. Ani tato žalobní námitka proto není důvodná.

Pro úplnost lze jen konstatovat, že žalovaný jak v napadeném rozhodnutí (str. 8), tak i ve svém vyjádření k žalobě zcela na místě připomněl novelizaci a doplnění zákona o daních z příjmů zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, o ustanovení, jehož aplikací by již žalobce mohl dosáhnout svého cíle, tedy daňově uznatelného výdaje v souvislosti s likvidací potravinářského zboží s prošlou dobou použitelnosti, které již nelze uvádět dále do oběhu, resp. na trh. Tato možnost však existuje počínajíc zdaňovacím obdobím roku 2008. Podle přechodného ustanovení čl. II bodu 1. zákona č. 261/2007 Sb. totiž pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li zákon č. 261/2007 Sb. dále jinak (a v tomto ohledu skutečně jinak nestanoví). Ustanovení zákona o daních z příjmů, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti zákona č. 261/2007 Sb. (s výjimkou § 6 odst. 9 písm. m/, § 15 odst. 4 a § 18 odst. 4 písm. b/), bylo, resp. je možno použít poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.

To, že podle dosavadní právní úpravy (myšleno do konce roku 2007) nebylo možno uplatnit do daňově uznatelných nákladů škodu, která vznikne poplatníkovi z důvodu likvidace neprodejných zásob, zdůraznila i důvodová zpráva k projednávanému (v r. 2007) návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, konkrétně k návrhu na doplnění § 24 odst. 2 o nové ustanovení písm. zg), s tím, že „s cílem eliminovat i v řadě případů pouze účelové simulované prodeje za minimální cenu, se navrhuje považovat za daňově uznatelný náklad i škody vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace neprodejných zásob materiálu, zboží ...“.

Ze shora uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a podle § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že žalobce v řízení nebyl úspěšný, přičemž na straně žalovaného, který měl v řízení úspěch, podle obsahu spisu procesní náklady nevznikly.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení.

Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 24. května 2016

JUDr. Jan Ryba
předseda senátu