



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobce: Spolek pro chemickou a hutní výrobu, akciová společnost**, IČ: 00011789, se sídlem Revoluční 1930/86, Ústí nad Labem, zastoupeného Mgr. Ing. Ivo Halou, advokátem, se sídlem Anglická 140/20, Praha 2, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16. 10. 2012, č. j. 10817/12-1200-506035,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16. 10. 2012, č. j. 10817/12-1200-506035, **se nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 8.808 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16. 10. 2012, č. j. 10817/12-1200-506035, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 3. 2012, č. j. 59088/12/214913506609. Tímto platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 vyšší o částku 1.629.810 Kč a vyčíslil penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve výši 325.962 Kč. Žalobce se současně v žalobě domáhal, aby soud zrušil i shora uvedený dodatečný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona o finanční správě od 1. 1. 2013 přešla působnost z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství, které se tak bez dalšího stalo žalovaným.

V žalobě žalobce předeslal, že jako významný výrobce chemických látek, které uvádí na trh Evropské unie v množstvích, jež mohou mít významné dopady na zdraví a životy osob a na životní prostředí, podléhá v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1907/2006 povinnosti registrace chemických látek u Evropské agentury pro chemické látky. Tato registrace je nezbytnou podmínkou řádného provozování podnikatelské činnosti žalobce. Zmíněné nařízení zavádí vlastní registrační řízení a celý systém regulace chemických látek pro tuto oblast podnikání, který se označuje zkratkou REACH. Za účelem registrace vynaložil žalobce náklady (dále jen „náklady na REACH“), jejichž daňovou uznatelnost daňové orgány rozporovaly. Žalobce dále popsal průběh řízení o registraci chemické látky a náklady nutné k získání podkladů vyžadovaných nařízením č. 1907/2006 pro vydání rozhodnutí o registraci chemické látky, které je nezbytnou podmínkou pro další nakládání s touto látkou. Samotnou podstatou nákladů na REACH není vyvinout nové chemické látky, ale zajistit všechny náležitosti pro úřední povolení.

Žalobce namítal, že ze skutečnosti, že by bez registrace chemické látky nemohl nadále legálně podnikat v tomto předmětu podnikání, nelze dovodit, že registrace má charakter dlouhodobého nehmotného majetku, jak to učinily daňové orgány. Žalobce poukázal na analogii procesu registrace chemických látek s procesem zkoušek a registrací nových léků, který podle dlouhodobě uplatňované správní praxe představuje pro držitele registrace běžné provozní náklady. Vzhledem k podobnosti charakteru i cílů obou registračních procesů musí být podle žalobce účetní a daňový režim nákladů na REACH obdobný s režimem nákladů na registraci nových léků. Napadené rozhodnutí je podle názoru žalobce nepřezkoumatelné, neboť původní žalovaný uvedené tvrzení nijak neposoudil ani nezohlednil, pouze uvedl, že neměl dostatek informací k posouzení podobnosti obou procesů a žalobce své tvrzení nedoložil řádnými důkazy. Podle názoru žalobce přitom nebylo nutné předkládat další důkazy, neboť jeho tvrzení se opírala o správní praxi, která by původnímu žalovanému měla být známa. Žalobce v postupu původního žalovaného spatřoval rovněž popření zásady uvedené v § 6 odst. 2 daňového řádu. Původní žalovaný se dále vůbec nezabýval tvrzením žalobce, že znalecké posudky, certifikace jakosti či audity nejsou dlouhodobým nehmotným majetkem, neboť se jedná o individuálně určená rozhodnutí nebo odborná zhodnocení, která nenaplňují znaky majetku, protože s nimi nelze jinak dále jako s majetkem nakládat.

Dále žalobce uvedl, že podle § 6 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), jsou dlouhodobým nehmotným majetkem mimo jiné ocenitelná práva. Takový majetek však musí

splňovat podmínku, že byl nabyt od jiných osob nebo vytvořen vlastní činností k obchodování s ním. Důvodem vynaložení nákladů na REACH bylo pokračování ve výrobě chemických látek, nikoli další prodej rozhodnutí o registraci či dokumentace v souvislosti s ní vytvořené, proto podle žalobce nebyla uvedena podmínka splněna. Žalobce rovněž poukázal na to, že za dlouhodobý nehmotný majetek se podle § 6 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. nepovažují ani certifikace jakosti.

Podle žalobce české účetní předpisy nevymezují pojem aktivum a definice, kterou užily daňové orgány, podle níž mezi znaky aktiva patří to, že je výsledkem minulých událostí, přináší ekonomický prospěch a při úplatném nabytí je spolehlivě ocenitelné, není podložena relevantní zákonnou úpravou. Vychází totiž z interpretace Národní účetní rady č. I-16, která není závazným právním předpisem ani závazným výkladem právních norem. Cílem této interpretace navíc nebylo vlastní vymezení aktiva, nýbrž určení účetních aspektů účtování úplatně nabytého věcného břemene bez potřebného odůvodnění. Žalobce současně označil za nejasné, v čem původní žalovaný spatřoval srovnatelnost práva věcného břemene s právem na dovoz a vývoz chemické látky.

Žalobce zdůraznil, že náklady na REACH nenaplnují znaky předmětů průmyslového a duševního vlastnictví, výsledků tvůrčí činnosti či práva podle zvláštního právního předpisu, které za ocenitelná práva označuje § 6 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Podle žalobce z dikce zmíněného ustanovení nevyplývá, že by ocenitelným právem mělo být i jiné právo, které se od uvedených práv průmyslových a práv duševního vlastnictví svou charakteristikou zcela odlišuje. Vždy se musí jednat o právo těmto právům povahově a pojmově podobné. Původním žalovaným zvolený nepřiměřeně extenzivní výklad § 6 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. nemá podle žalobce oporu v zákoně o účetnictví ani v samotné vyhlášce. Žalobce připomněl, že hodnota duševního vlastnictví závisí zejména na míře jeho využitelnosti a právo duševního vlastnictví je přenositelné na jinou osobu; tuto charakteristiku registrace chemické látky nenaplnuje. Registrace u Evropské agentury pro chemické látky je pouze povinným administrativním úkonem při výrobě či obchodování s určitými chemickými látkami, přičemž vydáním rozhodnutí o registraci nevznikají žádná práva obdobná právu vlastnickému (obdobně jako při registraci u Státního úřadu pro kontrolu léčiv). Rozhodnutí o registraci chemické látky podle žalobce z povahy věci nemůže být duševním ani jiným podobným vlastnictvím, neboť se jedná o správní akt, který není způsobilý být předmětem vlastnického práva se všemi eventualitami jeho využití. Toto rozhodnutí nevzniklo vlastní činností žalobce, ani nebylo nabyto od jiných osob. Pokud původní žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že obdržením registrace vzniklo žalobci jiné ocenitelné právo, mohlo toto právo vzniknout jediné originárně, nikoli jeho nabytím od jiné osoby, nelze je totiž odvozovat od žádného právního předchůdce žalobce. Žalobce v této souvislosti doplnil, že původní žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl žádný odkaz na příslušná zákonná ustanovení, o která opřel své závěry, čímž porušil § 92 odst. 7 daňového řádu.

Podle žalobce nebyly v případě rozhodnutí o registraci splněny daňovými orgány označené kumulativní podmínky definice aktiva, tj. že se jedná o výsledek minulých událostí, který je spolehlivě ocenitelný a přináší ekonomický prospěch. Konstatování správce daně, že k naplnění znaku aktiva spočívajícího v tom, že se jedná o výsledek minulých událostí, došlo tím, že rozhodnutí o registraci bylo vydáno až poté, kdy byly předloženy požadované podklady, označil žalobce za absurdní. Podotkl, že náklady na REACH nejsou spolehlivě ocenitelné, neboť se mohou v čase měnit, a to i po vydání vlastního rozhodnutí o registraci, např. pokud si Evropská agentura pro chemické látky vyžádá doplnění registrace, čímž dojde ke zvýšení nákladů na REACH. Žalobce se neztotožnil ani se závěrem původního žalovaného,

že rozhodnutí o registraci přináší žalobci ekonomický prospěch. Podle žalobce totiž neexistuje přímá vazba mezi rozhodnutím o registraci a ekonomickým prospěchem žalobce.

K povaze nákladů na REACH žalobce s odkazem na vyjádření Ing. Václava Zíky, pracovníka Ministerstva financí, podotkl, že jednotlivé druhy nákladů představují svou podstatou náklady přijaté služby vynaložené s cílem vyhovět požadavkům evropské legislativy. Případné získané informace nejsou hospodářsky využitelné (jedná se o chemické látky známého složení, které žadatel již vyrábí) a nepřinášejí žádné nové poznatky. Podle názoru žalobce jsou náklady na REACH provozními náklady za běžné zdaňovací období. Dosahování zdanitelných příjmů žalobce i jejich výše totiž bezprostředně souvisí s obdržením příslušné registrace chemických látek, a tedy s vynaložením nákladů na REACH. Bez povinné registrace by žalobce příjmy z prodeje chemických látek nerealizoval. Žalobce zdůraznil, že registrace chemické látky jej opravňuje k její výrobě a prodeji bez časového omezení, a proto se náklady na REACH vážou k příjmům dosahovaným v blíže neurčeném časovém úseku. Vzhledem k orientaci nákladů na REACH k příjmům budoucích zdaňovacích období a vycházejí z principu nepřetržitosti existence účetní jednotky nebylo v daném případě možno kvalifikovaně určit ohraničené časové období, s nímž předmětné náklady souvisí. Žalobce proto promítl vždy celou částku nákladů na REACH do účetního období, v němž byla vynaložena. Tato poté podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů vstoupila do základu daně v daných zdaňovacích obdobích. Žalobce poznamenal, že ke dni zpracování daňového přiznání za rok 2008 nebyla k dispozici žádná veřejně přístupná informace o odlišném účetním či daňovém režimu nákladů na REACH. S uvedenými argumenty žalobce se daňové orgány nikterak nevypořádaly. Žalobce dále uvedl, že pokud daňové orgány zastávají jiný názor než on, není možné, aby žalobci pouze sdělily své stanovisko, aniž by se vyjádřily k právním závěrům žalobce.

Žalobce poukázal na skutečnost, že daňové orgány vycházely z informace Generálního finančního ředitelství ze dne 30. 6. 2011, č. j. 20155/11-3110-012742, k daňovému posouzení výstupu procesu registrace chemických látek. Cílem této informace bylo podle žalobce založit správní praxi pro překlenutí výkladových nejasností, informace však neobsahuje žádné argumenty pro postup, který doporučuje, a nevypořádává se s možnými námitkami pro postup opačný. Žalobce připomněl, že změna správní praxe musí být rádně zdůvodněna a lze ji uplatnit pouze do budoucna, nikoli zpětně. K tomu zmínil nález Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 133. Pokud správce daně požadoval aplikaci závěrů Generálního finančního ředitelství zveřejněných dne 30. 6. 2011 na zdaňovací období roku 2008, postupoval podle názoru žalobce nezákonně. Žalobce dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, poznamenal, že ve sféře veřejného práva platí zásada *in dubio mitius*, a dodal, že postup daňových orgánů byl v rozporu s principem předvídatelnosti práva a postupu orgánů veřejné moci.

Podle žalobce původní žalovaný nepřezkoumal po obsahové ani po procesní stránce postup správce daně a dostatečně se nevěnoval veškerým námitkám uplatněným žalobcem. Napadené rozhodnutí proto žalobce považoval za nepřezkoumatelné z důvodu porušení § 116 odst. 2 daňového řádu. Původní žalovaný porušil podle žalobce také ustanovení § 114 odst. 2 daňového řádu, ukládající povinnost přezkoumat rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. Žalobce vyslovil, že závěry daňových orgánů nejsou podloženy dostatečnými důkazy, mnoho důkazů bylo použito nesprávně a k některým důkazům navrženým žalobcem nebylo přihlédnuto. Původní žalovaný podle žalobce překročil meze správního uvážení

a retroaktivně opřel svou argumentaci o správní praxi, která v době vydání dodatečného platebního výměru neexistovala.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Žalovaný především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole. Uvedl, že žalobci bylo vysvětleno, z jakého důvodu náklady na REACH naplňují znaky ocenitelných práv nabytých od jiné osoby a jsou součástí dlouhodobého nehmotného majetku ve smyslu § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Daňové orgány přitom vycházely z informace Generálního finančního ředitelství, tedy postupovaly v souladu se správní praxí, která je pro ně závazná. Žalovaný připomněl, že povahou metodických pokynů a závazností správní praxe se v několika rozhodnutích zabýval Nejvyšší správní soud. Závaznou správní praxí lze podle žalovaného definovat pomocí kritéria zákonnosti a kritéria předvídatelnosti. K tomu zmínil rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 55, a ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS. Skutečnost, že daňové orgány postupovaly v souladu s pokynem Generálního finančního ředitelství, kterým byly vázány, jim podle žalovaného nelze klást k tíži. Změnu přístupu správce daně označil žalovaný za akceptovatelnou, neboť nebyla výrazem libovůle správních orgánů, ale nápravou dřívějšího pochybení, tedy přízpůsobením postupu platné právní úpravě. Žalovaný uzavřel, že daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem o daních z příjmů i v souladu s obvyklou správní praxí.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí původního žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť napadené rozhodnutí je nezákonné. Nepřisvědčil však všem námitkám žalobce.

Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že původní žalovaný nezohlednil jeho tvrzení o podobnosti režimu nákladů na REACH s režimem nákladů na registraci nových léků, nezabýval se tvrzením žalobce, že znalecké posudky, certifikáty jakosti či audity nejsou dlouhodobým nehmotným majetkem, a nevypořádal se s argumentem žalobce, že ke dni podání daňového

přiznání za rok 2008 nebyla k dispozici žádná veřejně přístupná informace o odlišném daňovém režimu nákladů na REACH. Soud zjistil, že původní žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí označil odkaz žalobce na analogii procesu registrace chemických látek s procesem registrace nových léků za velmi obecný a doplnil, že oba procesy nejsou zcela totožné a probíhají podle jiných právních předpisů. Původní žalovaný se tedy k předmětnému tvrzení žalobce vyjádřil, byť nikoli podrobně. K tvrzení žalobce, že znalecké posudky, certifikáty jakosti či audity nejsou dlouhodobým nehmotným majetkem, se původní žalovaný skutečně nijak nevyjádřil, nicméně žalobce v odvolání neuvedl, jaké skutečnosti z tohoto tvrzení dovozuje pro projednávanou věc. K argumentu žalobce, že v době podání daňového přiznání nebyla k dispozici informace o odlišném daňovém režimu nákladů na REACH, původní žalovaný poznamenal, že tato skutečnost není relevantní pro posouzení správnosti uplatnění uvedených nákladů. Původní žalovaný dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, proč označil náklady na REACH za náklady na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. Otázka správnosti, či nesprávnosti této argumentace původního žalovaného nemá žádný vliv na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a bude zodpovězena níže. S ohledem na shora uvedené skutečnosti soud shledal, že odůvodnění napadeného rozhodnutí sice mohlo být podrobnější, nicméně z něj lze zjistit, jakými úvahami byl původní žalovaný veden při vydání napadeného rozhodnutí a při aplikaci ustanovení právních předpisů, která jsou v odůvodnění zmíněna. Nižší míra podrobnosti odůvodnění, pokud jde o vypořádání některých argumentů žalobce, tedy podle názoru soudu nebrání věcnému posouzení správnosti napadeného rozhodnutí.

V této souvislosti soud podotýká, že správce daně i původní žalovaný postupovali v souladu s informací Generálního finančního ředitelství k daňovému posouzení výstupu procesu registrace chemických látek ze dne 30. 6. 2011, č. j. 20155/11-3110-012742, která je pro ně závazná. V této informaci se uvádí, že rozhodnutí Evropské agentury pro chemické látky o registraci naplňuje znaky ocenitelných práv nabytých od jiných osob z hlediska vzniku dlouhodobého nehmotného majetku podle § 6 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., proto má být o rozhodnutí o registraci chemických látek účtováno jako o dlouhodobém nehmotném majetku. Pokud by soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil pouze z procesních důvodů a uložil by žalovanému podrobněji vypořádat odvolací námitky žalobce, žalovaný by byl nadále vázán uvedenými závěry a znovu by rozhodl v jeho neprospěch. Takový postup soudu by byl zcela neefektivní a navíc v rozporu se zásadou procesní ekonomie.

Skutečnost, že daňové orgány podle této informace Generálního finančního ředitelství postupovaly, nepředstavuje podle názoru soudu změnu správní praxe, neboť taková praxe se před vydáním předmětné informace nestihla vytvořit. Nařízení č. 1907/2006 totiž nabylo účinnosti teprve dne 1. 6. 2007 a jeho jednotlivá ustanovení ukládající povinnost registrace chemických látek se užijí až od 1. 6. 2008. Náklady na REACH se tak mohly poprvé projevit v daňových přiznáních za rok 2008, jako tomu bylo v případě žalobce. Ostatně i sám žalobce v žalobě současně uvádí, že informace Generálního finančního ředitelství měla správní praxi teprve založit. Odkazy na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se změn správní praxe proto shledal soud nepřijatelnými.

Následně soud přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí. Jádro sporu mezi žalobcem a daňovými orgány spočívá v tom, zda lze rozhodnutí Evropské agentury pro chemické látky o registraci chemické látky, případně vlastní registraci, považovat za aktivum

ve formě dlouhodobého nehmotného majetku, či nikoli. Správce daně i původní žalovaný totiž posoudili žalobcem uplatněné náklady na REACH jako náklady na vytvoření dlouhodobého nehmotného majetku. Žalobce naopak tvrdil, že se jedná o provozní náklady a že registrace nenaplnňuje znaky dlouhodobého nehmotného majetku.

Zákon o daních z příjmů neobsahuje výslovnou definici nehmotného majetku, pouze v souvislosti s úpravou odpisů nehmotného majetku uvádí určité podmínky, které lze využít pro odvození definice. Podle § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[p]ro účely tohoto zákona se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem (dále jen ‚nehmotný majetek‘), pokud

a) byl

1. nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo

2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a

b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a

c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“

Z citovaného ustanovení vyplývá, že za nehmotný majetek se pro účely zákona o daních z příjmů považují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek vedený v účetnictví jako nehmotný, to vše při kumulativním splnění shora vyjmenovaných podmínek. Pro projednávanou věc je podstatná především podmínka uvedená pod písmenem a), tj. způsob získání nehmotného majetku. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce nenabyl práva vyplývající z registrace chemických látek vkladem, přeměnou, darováním, zděděním, ani je nevytvořil vlastní činností. Tato práva získal rozhodnutím Evropské agentury pro chemické látky. Zbývá proto posoudit, zda se jedná o úplatné nabytí, či nikoli.

Význam slovního spojení úplatné nabytí spočívá v tom, že jeden subjekt poskytne jinému subjektu úplatu (zpravidla určitou finanční částku) a za tuto úplatu obdrží určité plnění. Náklady, které žalobce vynaložil na získání registrace chemické látky, však podle názoru soudu nepředstavují úplatu za tuto registraci, a to hned z několika důvodů. Především je třeba si uvědomit, že vynaložením uvedených nákladů nevzniká automaticky právo na registraci chemické látky. Samotná registrace chemické látky totiž závisí na rozhodnutí Evropské agentury pro chemické látky, která v souladu s čl. 20 nařízení č. 1907/2006 zkoumá úplnost žádosti o registraci a je oprávněna bez ohledu na vynaložené náklady žadatele tuto žádost zamítnout, vyhodnotí-li ji jako neúplnou. Dále je třeba připomenout, že náklady na REACH se skládají jednak z registračního poplatku, jejž vybírá přímo Evropská agentura pro chemické látky, a dále z nákladů na zpracování dokumentace, která je povinnou součástí žádosti o registraci, a z nákladů na související poradenské a další služby. Z uvedených nákladů představuje příjem Evropské agentury pro chemické látky pouze registrační poplatek, ani tento však nelze považovat za úplatu za registraci ve smyslu úplatného nabytí. Taková interpretace registračního poplatku by zcela popírala smysl registračního řízení a de facto

odebírala Evropské agentuře pro chemické látky citovaným nařízením svěřenou pravomoc posoudit úplnost žádosti a při nesplnění stanovených podmínek žádost zamítnout. Registrace chemické látky tudíž není plněním, které žadatel obdrží za zaplacený registrační poplatek, nýbrž administrativním povolením, které získá v případě, že Evropská agentura pro chemické látky shledá, že splnil podmínky stanovené nařízením č. 1907/2006. Vzhledem k tomu, že je pojmově vyloučeno, aby kdokoli od Evropské agentury pro chemické látky úplatně nabyl registraci chemické látky nebo rozhodnutí o ní, není splněna jedna z kumulativních podmínek ustanovení § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů, a tudíž se nemůže jednat o nehmotný majetek ve smyslu tohoto ustanovení.

K závěru, že registrace chemické látky ani rozhodnutí o registraci není nehmotným majetkem, lze dospět též výkladem pojmu dlouhodobý nehmotný majetek uvedeného v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., který v odůvodnění napadeného rozhodnutí aplikoval také původní žalovaný. Podle odstavce 1 věty první tohoto ustanovení dlouhodobý nehmotný majetek „... obsahuje zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu, a při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“ Ocenitelná práva uvedená v citovaném ustanovení blíže specifikuje odstavec 3 písmeno c), podle kterého jsou „... ocenitelnými právy zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů za podmínek stanovených v písmenu b).“ Písmeno b) uvádí jako podmínku buď vytvoření daného dlouhodobého nehmotného majetku vlastní činností k obchodování s ním, nebo jeho nabytí od jiných osob.

Aby mohla být registrace chemické látky považována za ocenitelné právo ve smyslu citovaného ustanovení, musel by ji žalobce buď vytvořit vlastní činností za účelem obchodování s ní, nebo ji nabýt od jiné osoby. Není sporu o tom, že první možnost se projednávané věci netýká, neboť žalobce registraci chemické látky, natožpak rozhodnutí o ní, nevytvořil a s touto registrací navíc ani nelze obchodovat. Povinnost podat žádost o registraci má totiž podle čl. 6 a 7 nařízení č. 1907/2006 každý výrobce nebo dovozce látky, polymeru či předmětů, jichž se toto nařízení týká. Registraci chemické látky proto nelze získat jinak než na základě vlastní žádosti rozhodnutím Evropské agentury pro chemické látky.

Nabytí od jiné osoby představuje podle názoru soudu derivativní způsob vzniku vlastnického práva k majetku, tj. nabytí od jeho předchozího vlastníka. Registraci chemické látky však žalobce nenabyl od předchozího vlastníka, ostatně zmíněné čl. 6 a 7 nařízení č. 1907/2006 její převod neumožňují, nýbrž ji získal originárně rozhodnutím Evropské agentury pro chemické látky. Vzhledem k tomu, že registraci chemické látky nelze vytvořit vlastní činností, nelze s ní obchodovat, ani ji nabýt jiné osoby (od předchozího vlastníka), nemůže být ocenitelným právem ve smyslu § 6 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., ani jiným nehmotným majetkem podle této vyhlášky.

Podle názoru soudu nelze registraci chemické látky ani rozhodnutí o registraci vůbec považovat za majetek, neboť – jak správně uvádí žalobce – s rozhodnutím ani s vlastní registrací nelze nakládat jako s majetkem, zejména je nelze převést na jinou osobu (srov. zmíněné čl. 6 a 7 nařízení č. 1907/2006). V tomto smyslu se registrace chemické látky velmi

blíží certifikaci systému jakosti podle § 16 zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, která podle výslovného znění § 6 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. není dlouhodobým nehmotným majetkem. Rozhodnutím o registraci chemické látky nevznikají žádná práva obdobná právu vlastnickému, vydání tohoto rozhodnutí je pouze nezbytnou podmínkou k tomu, aby žalobce mohl legálně provozovat své podnikání v oblasti chemických látek, které podléhají registraci.

Další posuzování registrace chemických látek z hlediska její podobnosti s registrací nových léků, případně z hlediska definice aktiva použité daňovými orgány, shledal soud nadbytečným, neboť relevantní právní předpisy neumožňují zařadit registraci chemické látky ani rozhodnutí o ní do dlouhodobého nehmotného majetku. S přihlédnutím k výše uvedenému jednoznačnému výkladu pojmu nehmotný majetek dospěl soud k závěru, že není prostor ani pro uplatnění zásady *in dubio mitius*, která má místo jen v případech, kdy existuje více přípustných a argumentačně podložených výkladů směřujících k odlišným výsledkům.

S ohledem na uvedené skutečnosti soud uzavírá, že rozhodnutí o registraci chemické látky ani samotná registrace nejsou nehmotným majetkem ve smyslu zákona o daních z příjmů a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Právní názor daňových orgánů tudíž není správný, což má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí původního žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.

Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 8.808 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3.000 Kč, z částky 4.200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobce po 2.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 12. 2012 [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), žaloba – § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006] a z částky 1.008 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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 Ústí nad Labem dne 18. května 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová