



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Spolek pro chemickou a hutní výrobu, akciová společnost**, se sídlem Revoluční 1930/86, Ústí nad Labem, zast. Mgr. Ing. Ivem Halou, advokátem se sídlem Italská 1583/24, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16. 10. 2012, čj. 10817/12-1200-506035, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 5. 2015, čj. 15 Af 433/2012-54,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Předmětem činnosti žalobkyně je mimo jiné výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických přípravků klasifikovaných jako toxické a vysoce toxické. Chemické látky žalobkyně importuje do členských států EU v množství přesahujícím jednu tunu za rok a z tohoto důvodu podléhá její činnost registraci u Evropské agentury pro chemické látky (ECHA). Náklady vynaložené na tuto registraci (označovanou také zkratkou REACH) v letech 2007 a 2008 žalobkyně účtovala jako provozní náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Správce daně (Finanční úřad v Ústí nad Labem) doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 3. 2012 žalobkyni daň z příjmů právnických osob podle § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu za zdaňovací období roku 2008 částkou 1 629 810 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále v souladu s § 37b zákona o správě daní a poplatků ve výši 325 962 Kč. Správce daně totiž posoudil výstup procesu registrace, resp. náklady na něj, v souladu s informací Generálního finančního ředitelství ze dne 30. 6. 2011 jako náklady na vytvoření dlouhodobého nehmotného majetku, které je nutno daňově odepisovat. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (původní žalovaný), a to rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí původně žalovaného žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud žalobě rozsudkem označeným v záhlaví vyhověl. V odůvodnění svého rozsudku krajský soud nejprve posuzoval, zda náklady na registraci představují nehmotný majetek ve smyslu kumulativně stanovených podmínek § 32a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Krajský soud považoval za klíčovou podmínku uvedenou pod písm. a) cit. ustanovení, a to konkrétně podmínku úplatnosti nabytí majetku. Dospěl přitom k závěru, že náklady vynaložené na registraci chemické látky nepředstavují úplatu za registraci, neboť ECHA je oprávněna bez ohledu na vynaložené náklady žádost žadatele zamítnout, pokud nejsou splněny podmínky nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1907/2006 ze dne 18. prosince 2006. Vynaložení nákladů automaticky nezakládá právo na registraci. Z tohoto pohledu není splněna jedna z kumulativních podmínek § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů a tudíž se nemůže jednat o nehmotný majetek ve smyslu tohoto ustanovení.

[4] K tomuto výkladu lze dle krajského soudu též dospět interpretací pojmu dlouhodobý nehmotný majetek použitého v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dle krajského soudu nelze registraci chemické látky či rozhodnutí o ní vůbec považovat ani za majetek; s rozhodnutím ani s vlastní registrací nelze jako s majetkem nakládat (např. převést na jinou osobu apod.). Naopak, krajský soud uvedl, že registrace chemické látky se velmi blíží systému certifikace jakosti podle § 16 zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, která dle zmiňované vyhlášky nespadá do kategorie dlouhodobého nehmotného majetku.

[5] Vzhledem k jednoznačnému výkladu pojmu nehmotný majetek považoval krajský soud za nadbytečné zabývat se dalším posuzováním registrace chemických látek z hlediska podobnosti s registrací léčiv, z hlediska definice aktiva uplatňované ze strany finančních orgánů, či z hlediska zásady *in dubio mitius*. Z těchto důvodů krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Stručné shrnutí námitek v kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu označenému v záhlaví podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v plném rozsahu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve skutečnosti však pouze z důvodu podle písm. a).

pokračování

[7] Z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel setrvává na svém názoru, že náklady vynaložené na REACH představují aktivum - dlouhodobý nehmotný majetek ve formě ocenitelných práv nabytých od jiných osob. Stěžovatel svůj názor opírá o § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Podle něj spadají do kategorie dlouhodobého nehmotného majetku i ocenitelná práva. Ustanovení § 6 odst. 3 písm. c) určuje, co se ocenitelnými právy rozumí; mimo jiné též práva podle zvláštních právních předpisů. Takovým právem je dle stěžovatele i rozhodnutí o registraci chemické látky podle nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1907/2006 ze dne 18. 12. 2006. Dále stěžovatel uvádí, že k tomu, aby mohlo být ocenitelné právo považováno za dlouhodobý nehmotný majetek, musí být ještě splněna jedna z podmínek stanovených v § 6 odst. 3 písm. b), tj. buď byly vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, nebo byly nabyty od jiných osob. Vyhláška přitom náklady na REACH výslovně ve svých demonstrativních výčtech dlouhodobého nehmotného majetku neuvádí. Stěžovatel také odkázal na definici majetku v § 6 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

[8] Dále stěžovatel citoval § 47 odst. 1 vyhlášky, který upravuje způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného majetku. Veškeré náklady na pořízení REACH (registrační poplatek, náklady na zpracování dokumentace z hlediska bezpečnosti chemické látky při výrobě, dopravě a použití, příp. poplatek za přistoupení ke skupině společností, jež mají danou chemickou látku již zaregistrovanou, poplatky za administrativní a poradenské služby apod.) jsou dle stěžovatele v souladu s tímto ustanovením součástí pořizovací ceny majetku. Pokud se dlouhodobý nehmotný majetek dle § 24 a 25 zákona o účetnictví oceňuje v okamžiku „uvedení do užívání“, v případě registrace je to podle § 6 odst. 8 vyhlášky okamžik, kdy registrace nabyla právní moci.

[9] Zákon o daních z příjmů pak v § 32a odst. 1 stanoví podmínky, za kterých se dlouhodobý nehmotný majetek, mimo jiné tedy i ocenitelná práva, odepisuje. Musí být (i) nabyt úplatně nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování, (ii) vstupní cena musí být vyšší než 60 000 Kč (žalobkyně dle výpisu z účtu vynaložila na REACH náklady ve výši 3 128 666,25 Kč), a (iii) doba použitelnosti je delší než jeden rok (zde neomezená). V taxativním výčtu § 32a odst. 2 toho, co se za nehmotný majetek nepovažuje, se náklady na REACH neuvádí.

[10] Z doposud uvedeného stěžovatel dovozuje, že náklady vynaložené na pořízení REACH neměly jednorázově snížit hospodářský výsledek v roce, v němž byly vynaloženy, tak jako tomu bylo v daném případě, ale měly být účtovány jako součást pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného majetku a rovnoměrně daňově odepisovány bez přerušení po dobu 72 měsíců (§ 32a odst. 4 zákona o daních z příjmů), a to vzhledem k tomu, že registrace je právo, které naplňuje znaky ocenitelných práv nabytých od jiných osob za úplatu.

[11] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalobkyně se zcela ztotožnila s odůvodněním napadeného rozsudku krajského soudu, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

III. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti, a to v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, jimiž je povinen se zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Soud posuzoval otázku, zda náklady na REACH, resp. samotná registrace, představují aktivum ve formě dlouhodobého nehmotného majetku, či nikoliv [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Spor mezi účastníky řízení spočívá v tom, že stěžovatel a správce daně na straně jedné tvrdí, že tomu tak je a náklady na REACH jsou náklady na vytvoření dlouhodobého nehmotného majetku, kdežto žalobkyně tvrdí, že jde o pouhé provozní náklady.

[16] Podle § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (rozhodné znění pro tuto věc), 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. (zvýraznění doplnil NSS).

[17] Krajský soud v napadeném rozsudku nejdříve vyloučil, že žalobkyně nabyla práva vyplývající z registrace chemických látek vkladem, přeměnou, darováním, zděděním, anebo že je vytvořila vlastní činností [podmínka § 32a odst. 1 písm. a) bod 1 a 2 zákona o daních z příjmů]. To je mezi stranami nesporné. Krajský soud se proto musel vypořádat se zbylou částí hypotézy § 32a odst. 1 písm. a), a to, zda tato práva žalobkyně nabyla úplatně. Argumenty, které ho dovedly k závěru, že tomu tak není, krajský soud shrnul v posledním odstavci na s. 7 napadeného rozsudku. Vynaložením nákladů na REACH nevzniká automaticky právo na registraci chemických látek; registrační poplatek tvoří pouze jednu část celkových nákladů na REACH, avšak pouze ten je příjmem ECHA; registrační poplatek nelze považovat za úplatu, neboť by tím byla popřena rozhodovací pravomoc ECHA, která může žádost zamítnout i přes zaplacený registrační poplatek; registrace není plněním, ale administrativním povolením.

pokračování

[18] Krajský soud se též vyjádřil ke konstrukci žalovaného, podle které představuje registrace v daném případě ocenitelné právo ve smyslu § 6 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 (dále jen „vyhláška“). Podle tohoto ustanovení [p]oložka „B.I. 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. Dále obsahuje povolenky na emise a preferenční limity. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků. (zvýraznění doplnil NSS).

[19] Bližší vymezení pojmu „ocenitelná práva“ stanoví vyhláška v odstavci 3 písm. c), podle kterého jimi jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů za podmínek stanovených v písmenu b). To znamená, že demonstrativně uvedený výčet práv, která lze označit za ocenitelná práva ve smyslu vyhlášky, musí splňovat ještě další podmínku podle písm. b), jinak nespádají do této kategorie a tím ani do pojmu *dlouhodobý nehmotný majetek*. Touto podmínkou je, že byla *buď vytvořena vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyta od jiných osob*. Vzhledem k tomu, že registrace nebo rozhodnutí o ní, ani jednu z těchto podmínek nesplňuje, dospěl krajský soud na rozdíl od stěžovatele k závěru, že je nelze označit za ocenitelná práva ve smyslu vyhlášky.

[20] S těmito závěry krajského soudu se zdejší soud naprosto ztotožňuje. Podle stěžovatele nabyla žalobkyně registraci chemické látky za úplatu od jiných osob. Je sice pravdou, že žalobkyně za registraci musela zaplatit poplatek a vynaložit další související náklady na podání žádosti, nelze však připustit tezi stěžovatele o úplatnosti tohoto úkonu. Jak totiž správně konstatoval krajský soud, podstata úplatnosti spočívá v oboustranné výhodnosti transakce (tj. jedna strana zaplatí a druhá strana poskytne plnění). To ovšem není případ registrace chemické látky. Zaplacení poplatku je pouze podmínkou toho, aby se ECHA žádostí o registraci zabýval. Výsledek řízení, které o žádosti vede, však není závislý na tom, zda poplatek zaplatí, či nikoliv. Jinými slovy, i pokud poplatek spojený s registrací zaplatí, nevede to ještě nutně k zaregistrování chemické látky.

[21] Taktéž nelze připustit interpretaci stěžovatele, že žalobkyně nabyla registraci od jiné osoby. ECHA jí registraci neprodala (jak vysvětleno výše), nepřevédla, nedarovala ani nepostoupila; registrace chemické látky před podáním žádosti žalobkyně ani neexistovala. Naopak, ECHA udělila registraci na základě vlastní rozhodovací pravomoci vydáním rozhodnutí. Podle zdejšího soudu se registrace chemické látky nejvíc svou povahou přibližuje licenci. Licence má přitom v právu dvojí význam; může být udělena ve formě licenční smlouvy „nebo jako zvláštní veřejnoprávní souhlas nebo schválení vykonavatele veřejné správy k provozování určité činnosti (srov. např. energetická odpověď nebo

chemické zbraně)“ (srov. Hendrych, D. a kol. Právníký slovník, Praha 2009, dostupný též na beckonline.cz). V daném případě byla chemická látka zaregistrována příslušným úřadem (agenturou) zřízeným Evropskou unií, čímž žalobkyni fakticky udělil povolení či, jinak řečeno, udělil veřejnoprávní souhlas k výrobě a dalšímu obchodování s ní na evropském trhu.

[22] Krajský soud proto správně dospěl k závěru, že náklady na REACH lze jednorázově daňově uplatnit v roce, v němž byly vynaloženy, nikoliv je časově rozlišovat a daňově odepisovat. Své závěry přezkoumatelným a srozumitelným způsobem vysvětlil. Zdejší soud proto neshledal napadený rozsudek nezákonným.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[24] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně v řízení o kasační stížnosti žádné náklady neuplatňovala, proto jí zdejší soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 16. prosince 2015

Zdeněk Kühn
předseda senátu