



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Investiční kapitálová společnost K B, a. s.**, se sídlem Dlouhá 34/713, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2006, č. j. 11 Ca 234/2006 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2006, č. j. 11 Ca 234/2006 - 31, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 18. 5. 2006, č. j. FŘ 3023/12/06, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1, ze dne 14. 1. 2004, č. j. 6393/04/001515/7947, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 339 760 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce dne 24. 7. 2006 žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 12. 12. 2006, č. j. 11 Ca 234/2006 - 31, zamítl, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Městský soud především poukázal na to, že správní soudy mohou vyhodnotit jako důvodné pouze takové žalobní body, které se vztahují k důvodům vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Účelem soudního přezkumu správního rozhodnutí naproti tomu není zaujímat stanoviska k problémům obecnější povahy, pokud z důvodů žalobou napadeného rozhodnutí bezprostředně nevyplývají. Vždy je třeba, aby žalobní námitky mířily do konkrétních skutkových a právních okolností, které se vztahují k napadenému správnímu rozhodnutí, resp. jemu předcházejícímu řízení.

Městský soud shledal, že žaloba ve své stěžejní námitce těmito požadavkům nedostála, neboť žalobce ve vztahu ke sporným nákladům vynaloženým na pořízení nové verze softwaru pouze v obecné rovině namítal, že v případě nahrazení původní verze softwaru verzí novou jsou jak původní, tak nová verze samostatnými technickými statky, které lze využívat samostatně. Žaloba je podle městského soudu v tomto ohledu neurčitá, neboť není zřejmé, zda v předmětné věci byl skutečně dodán software nový, který byl samostatně užitelný. Žalobce v žalobě neuvádí žádné skutkové argumenty pro závěr o tom, zda se jednalo o novou verzi počítačového programu, či zda byl pouze aktualizován program původní. Z žalobou napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že žalovaný dospěl k závěru o neuznatelnosti části uplatněných nákladů na základě následujících důkazů - smluv uzavřených s dodavatelem - společností Merlin, s. r. o., fakturace a vyjádření společnosti Merlin, s. r. o., z něhož vyplývá, které fakturované částky se týkaly úhrady za poskytnuté služby a které se týkaly provedení „upgrade“ nainstalovaného systému. Žalovaný tak svůj závěr o tom, proč nebylo možné část nákladů zahrnout jednorázově do daňově uznatelných nákladů a proč bylo naopak třeba tyto částky zahrnout do odpisování, neopřel o právní rozbor toho, co lze či nelze jako daňový náklad uplatnit, ale dospěl k tomuto závěru na základě zjištěných skutkových okolností, vyplývajících zejména z vyjádření společnosti Merlin, s. r. o. Žalobce v daňovém ani soudním řízení takto zjištěný skutkový stav nezpochybňoval, pouze v obecné rovině tvrdil, že dodáním nové verze softwaru nedochází k rekonstrukci ani modernizaci původního majetku, nepředložil však žádný argument, proč finanční orgány neměly vycházet ze shromážděných důkazů, především z vyjádření společnosti Merlin, s. r. o.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí nehovoří o „standardním dělení na up-date a upgrade“ softwaru, a proto závěr žalobce o tom, že takové dělení nemá právní ani faktické opodstatnění, nesměruje proti důvodům rozhodnutí. Obdobně městský soud posuzoval i žalobní tvrzení, podle něhož zákazník obdrží nový, funkčně samostatný počítačový program, přičemž původní program je i nadále funkční. V předmětné věci však měl žalobce konkrétně tvrdit, nikoli, co obdrží zákazník, ale co obdržel v předmětné věci on sám, a označit k prokázání svého tvrzení příslušné důkazy. Rovněž žalobní tvrzení o tom, jak měla účetní jednotka v takovém případě účtovat, může být relevantní pouze tehdy, pokud je současně tvrzeno, že tak žalobce skutečně účtoval a proč tak účtoval.

Městský soud tedy uzavřel, že finanční orgány vycházely pro svůj závěr o tom, že v daném případě došlo k technickému zhodnocení stávajícího nehmotného majetku, z konkrétních důkazů, které žalobce nezpochybnil.

Žalobce dále namítal, že pokud finanční orgány vycházely z toho, že došlo k technickému zhodnocení předmětného nehmotného majetku, měly pro dodatečné stanovení daně zohlednit odpisy vycházející z takto zvýšené hodnoty tohoto majetku. K tomu městský soud uvedl, že uplatnění odpisů je právem daňového subjektu. Pokud měl žalobce za to, že byly dány podmínky pro odpisování ze zvýšené hodnoty, bylo na něm, aby si odpisy vypočetl a uplatnil je. Toto své oprávnění nemůže žalobce přenášet na správce daně v případě, kdy k tomuto kroku sám nepřistoupí.

Žalobce dále vznesl námitky vztahující se k započtení daně, kterou dle svého tvrzení zaplatil v zahraničí. Žalobce tvrdil, že sražení zahraniční daně vyplývá z potvrzení získaných od obchodníků s cennými papíry dle konkrétních confirmací, a považoval tyto předložené důkazy za dostatečně průkazné. Podle městského soudu žalobce k prokázání svých tvrzení o uhrazení dani v zahraničí předložil tabulky fondu světových indexů, které obsahují mj. položku „daň sražená v zahraničí dle kurzu k rozhodnému dni“. Kromě toho byly předloženy jednotlivé listiny o výplatě dividend cenného papíru od ING Barings, které obsahují mimo jiné údaj o srážkové dani. Městský soud konstatoval, že uvedené tabulky jsou pouhou písemnou obdobou tvrzení o tom, že byla daň v zahraničí uhrazena, neboť tabulka je vyhotovena samotným žalobcem a rovněž obsahuje pouze celkovou částku odvedené daně, aniž by bylo zřejmé, kdy, na základě jakých konkrétních skutečností, kterému správci daně a v jaké konkrétní výši byla daň v zahraničí odvedena. Obdobně ani z jednotlivých confirmací nelze zjistit, kterému správci daně měla být daň odvedena, a takto ji případně dohledat a ztotožnit. Na základě takto nekonkrétních údajů předložených žalobcem nebylo možné, aby se případně finanční orgány na zahraničního správce daně s obrátily s žádostí o ověření tvrzených skutečností.

Městský soud měl rovněž za to, že z právní úpravy účinné v době předmětného zdaňovacího období bylo možné dovodit nezbytnost předložení potvrzení zahraničního správce daně o dani uhrazené v zahraničí. S účinností od 1. 1. 2004 z § 38f odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) výslovně vyplývá, že uhrazení této daně se prokazuje potvrzením zahraničního správce daně. V každém případě musí v případě uplatnění takto uhrazené daně existovat důkazní prostředek od druhé strany daňového vztahu, který by uhrazení daně verifikoval. Žalobce uvedená potvrzení ani dodatečně nepředložil a vzhledem k nekonkrétnosti předložených důkazů se na zahraničního správce daně nemohly obrátit ani finanční orgány. Městský soud dospěl k závěru, že žalobce v tomto ohledu neunesl důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností vyplývajících pro daňový subjekt z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b), d) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení, dále vady řízení před správním orgánem s tím, že pro tyto vytýkané vady měl

městský soud žalobami napadené rozhodnutí zrušit, a konečně nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů a jiné vady řízení před městským soudem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Podle stěžovatele nebyla předmětem sporu mezi ním a finančními orgány výhradně otázka dokazování, které podle názoru stěžovatele finanční orgány prováděly bez součinnosti s ním, ale zejména otázka právního posouzení skutkového stavu zjišťovaného správcem daně. Městský soud se v napadeném rozsudku odmítl spornou právní otázkou zabývat, čímž stěžovateli upřel jeho právo na řádné projednání žaloby.

Stěžovatel v žalobě namítal, že na zjištěný skutkový stav nebylo možné uplatňovat ustanovení zákona o daních z příjmů týkající se technického zhodnocení. Jak podle stěžovatele vyplynulo ze správního i soudního spisu, předmětem dodání od společnosti Merlin, s. r. o. bylo kromě běžných obslužných služeb také poskytnutí minimálně jedné nové verze (upgrade) softwarového systému TOPAS (resp. FEIS). Předmětem sporu bylo, zda dodání nové verze softwaru (zde upgrade) má být posuzováno jako poskytnutí samostatného softwarového systému, nebo jako modernizace či rekonstrukce původně poskytnuté verze. Pokud platí první možnost, nejedná se s ohledem na využitelnost daného softwaru kratší než jeden rok o dlouhodobý majetek a tudíž má být účtováno do nákladů jako o službách v tom období, kdy bylo plnění poskytnuto, naopak v případě druhé možnosti má být účtováno do nákladů postupně dle odpisového plánu. Podle názoru stěžovatele se v daném případě nejedná ani o rekonstrukci ani o modernizaci ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, neboť je fakticky poskytován nový předmět soukromého práva, zatímco rekonstrukce a modernizace se svým charakterem týká zásahů do stávajícího předmětu soukromého práva, která mění jeho zpravidla kvalitativní vlastnosti, přičemž předmět ve své původní podobě již neexistuje.

Předmětem dokazování ze strany finančních orgánů bylo pouze zjišťování, kolik činila úhrada stěžovatele za „upgrade“, přičemž byly ztotožněny pojmy „upgrade“ a technické zhodnocení. Stěžovatel opakovaně namítal, že pojem upgrade není nikde jednoznačně definován a je tedy nutno v každém případě zjišťovat jeho faktický obsah. To se v daňovém řízení ani v řízení před správním soudem nikdy nestalo, předmětná řízení tedy v tomto ohledu trpí vadou.

K tvrzení městského soudu, podle něhož bylo na stěžovateli, aby si odpisy ze zvýšené hodnoty vypočetl a uplatnil, stěžovatel uváděl, že dlouhodobý nehmotný majetek, u kterého mělo být provedeno dle názoru finančních orgánů technické zhodnocení, řádně odpisoval za použití metody zrychleného odpisování dle § 32 zákona o daních z příjmů, přičemž u tohoto způsobu odpisování není dána daňovým subjektům možnost, aby si mohli uplatnit pouze část odpisu, odpis lze uplatnit buď ve výši stanovené v § 32, nebo vůbec. Pokud došlo dle názoru finančních orgánů ke zvýšení ceny vstupního majetku, znamenalo to, že odpisy nebyly stěžovatelem spočteny správně dle zákona o daních z příjmů. K žádosti stěžovatele tedy měly finanční orgány zohlednit veškeré jimi zjištěné skutečnosti, opačný postup finančních orgánů ve skutečnosti znamenal porušení základních zásad daňového řízení. V průběhu daňové kontroly nemůže daňový subjekt podávat dodatečné daňové přiznání a ponechávat uplatňování odpisů až po skončení daňové kontroly by bylo v rozporu se zásadou efektivnosti. Žádný právní předpis

nestanoví formu, v níž má daňový subjekt svůj nárok ve vyměřovacím řízení následujícím po skončení daňové kontroly uplatnit. Pokud finanční orgány zastávaly názor, že si má daňový subjekt sám odpisy dopočítat, měly daňový subjekt vyzvat k doplnění neúplného podání. Takto došlo na základě formalistického přístupu k nesprávnému stanovení daňové povinnosti.

Stěžovatel dále poukazoval na to, že § 31 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2000, požadoval jako důkazní prostředek k prokázání daně zaplacené v zahraničí předložení výhradně úředně ověřeného platebního výměru, čímž stanovoval tuzemským daňovým poplatníkům podmínky, které nebylo možné v praxi naplnit. K 1. 1. 2001 byla tato úprava zrušena a do 31. 12. 2003 nebyl výslovně stanoven žádný důkazní prostředek, který by měl sloužit k prokazování daně zaplacené v zahraničí. Od 1. 1. 2004 pak § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů stanoví, že daň zaplacená v zahraničí se prokazuje potvrzením zahraničního správce daně a v odůvodněných případech lze daň zaplacenou v zahraničí prokazovat i potvrzením plátce příjmu nebo depozitáře o sražení daně. Stěžovatel tedy uplatňoval nárok na zápočet daně v době, kdy neexistovala zákonná omezení okruhu důkazních prostředků a navíc předkládal potvrzení depozitáře, ING Barings, na nichž byla daň zaplacená v zahraničí uvedena. Požadavek, aby bylo možné z těchto konfirmací zjistit, kterému správci daně byla daň odvedena, nemá podle stěžovatele oporu v žádném právním předpisu. Vzhledem k tomu, že se jedná o procesní ustanovení, je třeba vycházet z právní úpravy účinné v době, kdy byla daná otázka posuzována. Odůvodnění rozsudku městského soudu nezohledňuje znění § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů k okamžiku vydání žalobou napadeného rozhodnutí, natož právní úpravu v době, kdy daňový subjekt své nároky uplatňoval. Navíc je stěžovatel toho názoru, že citované ustanovení zákona o daních z příjmů je v rozporu s ústavním pořádkem, neboť omezuje rozsah důkazních prostředků, přičemž zároveň nedůvodně předpokládá, že je v zahraničí totožná praxe jako v České republice. Tento formalistický přístup vede k tomu, že jsou daňoví poplatníci podrobováni dvojímu zdanění zahraničních příjmů, což je v rozporu s právní úpravou obsaženou v mezinárodních smlouvách nadřazených běžným zákonům.

Stěžovatel konečně napadenému rozsudku městského soudu vytýkal rovněž neúplnost, neboť třetí věta posledního odstavce na straně 5 rozsudku není významově dokončena. Je tedy podle stěžovatele zřejmé, že přinejmenším část věty, ale pravděpodobně delší úsek textu odůvodnění chybí. Stěžovatel tak není plně seznámen s důvody napadeného rozsudku, což má podle jeho názoru za následek jeho nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž v plném rozsahu odkázal na své dřívější vyjádření k žalobě.

Kasační stížnost je v dále uvedeném rozsahu důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Stěžovatel má pravdu v tom, že třetí věta posledního odstavce na str. 5 přezkoumávaného rozsudku zní: „Dne 12. 10. 2005 bylo žalovanému doručeno podání k jednotlivým fondům s tím, že připojené.“ Tato věta tedy zjevně není dokončena. Je ovšem třeba přihlídnout k tomu, že toto formální pochybení obsahuje ta část odůvodnění rozsudku, v níž Městský soud v Praze rekapituluje obsah správního spisu. Taková pasáž je obvyklou, nikoli však zcela nezbytnou součástí odůvodnění rozsudků správních soudů, podstatné v každém případě je, že ta část rozsudku, v níž městský soud hodnotil jednotlivé žalobní námitky a která tedy obsahuje přímé zdůvodnění výroku přezkoumávaného rozsudku, žádnou neúplností v tomto směru netrpí. Nejvyšší správní soud tedy nepovažuje předmětné formální pochybení při vyhotovení rozsudku za takovou vadu, které by způsobovala jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů ani za jinou vadu řízení, jež by mohla mít v daném případě za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným ani z toho důvodu, že by se přímo nezabýval právní otázkou předestřenou v žalobě stěžovatelem, tedy otázkou, zda je třeba náklady vynaložené na tzv. upgrade softwaru, který by byl proveden tak, že je nainstalována jeho nová verze, přičemž stará verze zůstává i nadále plně funkční a je nadále k dispozici uživateli, považovat za technické zhodnocení daného softwaru, či nikoli. Lze totiž souhlasit s městským soudem, že stěžovatelova argumentace byla v tomto ohledu velmi obecná a byť snad bylo možné z žaloby dovodit, že právě takto měl postupovat dodavatel stěžovatele v případě změn jeho softwaru, stěžovatel v daňovém ani soudním řízení žádné konkrétní důkazy k prokázání tohoto tvrzení nepředložil, byť v tomto ohledu nesl důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu a § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Finanční orgány tyto skutečnosti ze své iniciativy zjišťovat nemusely, neboť měly za to, že nejsou pro právní posouzení věci rozhodné, když považovaly náklady vynaložené na tzv. upgrade softwaru, bez ohledu na způsob jeho provedení, za technické zhodnocení tohoto nehmotného majetku. Jestliže však stěžovatel vystavěl svoji právní argumentaci právě na uvedeném způsobu zdokonalení svého softwaru, měl v prvé řadě povinnost takový skutkový základ prokázat, přičemž této své povinnosti nedostál.

I pokud by ovšem skutečně ke změně programového vybavení stěžovatele došlo popisovaným způsobem, neměnilo by to nic na skutečnosti, že náklady takto vynaložené by bylo třeba považovat za technické zhodnocení a mohly být tudíž jakožto daňově uznatelné náklady uplatňovány pouze formou daňových odpisů.

V této souvislosti je třeba připomenout, že zákon o daních z příjmů, ve znění relevantním pro zdaňovací období roku 2000, neobsahoval ještě zvláštní ustanovení o odpisech nehmotného majetku, včetně jeho technického zhodnocení (§ 32a vložený do zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2004), přičemž dle přechodných ustanovení k novele zákona o daních z příjmů č. 492/2000 Sb. (čl. II odst. 2) se pro nehmotný majetek evidovaný v majetku poplatníka do 31. 12. 2000 použije zákon o daních z příjmů ve znění platném do 31. 12. 2000, a to až do doby vyřazení z majetku poplatníka. Ustanovení § 26 až § 32 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2000, se vztahovala na odpisy hmotného i nehmotného majetku. Dle § 26 odst. 4 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, se za nehmotný majetek považovalo mj. programové vybavení,

pokud vstupní cena takového jednotlivého majetku byla vyšší než 60 000 Kč a jeho doba použitelnosti delší než jeden rok a pokud byl - vedle jiných zákonem předvídaných způsobů nabytí - pořízen úplatně. Dle § 33 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, který v rozhodném období dopadal i na technické zhodnocení nehmotného majetku, se technickým zhodnocením rozuměly výdaje mj. na rekonstrukci a modernizaci majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč. Rekonstrukcí se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je třeba tzv. upgrade programového vybavení spočívající v instalaci jeho nové verze považovat za modernizaci tohoto systému, neboť má za následek rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti původního programu, nejedná se naopak při částce přesahující 40 000 Kč ani o výdaj za službu ani o výdaj na pořízení nového nehmotného majetku. Nelze totiž souhlasit se stěžovatelem, že by rozhodujícím hlediskem v daném případě měla být skutečnost, zda je původní verze programu z technického hlediska či z pohledu autorských práv i nadále použitelná. Uživatel totiž žádný reálný důvod k užívání již překonané verze nemá, neboť veškeré její funkce jsou obsaženy ve verzi nové, která zároveň nabízí i některé další funkce či zdokonaluje funkce stávající. Zároveň se však pořád jedná z hlediska fungování softwarového systému stále o totéž programové vybavení, které i nadále plní svůj původní účel, k němuž je určeno, pouze bylo pro tento účel instalováno v nové, dokonalejší podobě.

Navíc, jak poukázal již městský soud, argumentace stěžovatele není konzistentní. Na jednu stranu měl totiž stěžovatel za to, že vzhledem ke každoroční instalaci nových verzí předmětných počítačových programů nelze tyto programy považovat za nehmotný majetek dle zákona o daních z příjmů, neboť doba jejich použitelnosti nepřesáhla jeden rok, na straně druhé z kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel uplatňoval ze zmíněných počítačových programů (tj. z jejich původních verzí) daňové odpisy, a to metodou zrychleného odpisování, považoval je tedy za nehmotný majetek a počítal tak s jejich dlouhodobější použitelností. Stěžovatel tedy v žádném případě nemohl daňově odepisovat původní programy a zároveň pořízení jejich nových verzí (upgrade) uplatňovat přímo jako výdaje za služby.

Nejvyšší správní soud však shledal důvodnou kasační námitku, podle níž měly finanční orgány v souladu se svým vlastním právním názorem zohlednit při stanovení daně výši odpisů vypočtených ze zůstatkové ceny předmětného nehmotného majetku zvýšené o jeho technické zhodnocení. Lze sice souhlasit se závěrem městského soudu, podle něhož bylo věci stěžovatele, aby odpisy ze zůstatkové ceny zvýšené o technické zhodnocení předmětného majetku sám uplatnil, v daném případě však nelze tvrdit, že by stěžovatel tak neučinil.

Podle § 26 odst. 7 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, se daňovým odpisováním rozumí zahrnování odpisů z hmotného a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu lze v daném

případě vycházet z toho, že příslušné programové vybavení bylo již v majetku stěžovatele evidováno, a to včetně výdajů na jeho modernizaci, neboť i tyto výdaje byly zahrnuty v účetnictví stěžovatele, byť o nich bylo účtováno nesprávně. Jestliže nebylo ve věci sporu o tom, že se jednalo o výdaje daňově uznatelné, které stěžovatel ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů prokazatelně vynaložil, nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu při stanovení základu daně a daně na tuto skutečnost zcela rezignovat a bez dalšího podrobit zdanění vykázané příjmy a zároveň nezohlednit příslušné výdaje daňového subjektu. Podle § 16 odst. 8 daňového řádu přihlédne správce daně při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.

Stěžovatel v průběhu daňového řízení namítal, že je třeba při dodatečném stanovení daně vycházet z odpisů dle zvýšené zůstatkové ceny nehmotného majetku. Je tedy zřejmé, že stěžovatel daňové odpisy ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů skutečně uplatňoval, byť se tak stalo až dodatečně v rámci daňového řízení. Finanční orgány byly povinny tuto skutečnost zohlednit při stanovení daňové povinnosti, neboť podle § 2 odst. 3 daňového řádu přihlíží správce daně ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, tedy i k případnému daňově uznatelnému nákladu dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, v relevantním znění. Stěžovatel zřetelně projevil vůli uplatnit daňové odpisy ze zvýšené ceny majetku a pokud měly finanční orgány za to, že je povinností stěžovatele, aby si nově uplatňovanou výši odpisů rovněž sám vypočetl, byly povinny ho k tomu vyzvat, což v daném případě neučinily. Námitka stěžovatele je tudíž důvodná.

Pokud jde o stěžovatelem uplatňovaný zápočet daně, jež měla být uhrazena v zahraničí, Nejvyšší správní soud kasační námitky stěžovatele důvodnými neshledal. Podle § 38f odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění relevantním pro zdaňovací období roku 2000 (jedná se o hmotněprávní ustanovení), pokud plynou poplatníkovi daně z příjmů příjmy ze zdrojů v zahraničí, může si od této daně odečíst obdobnou daň zaplacenou v zahraničí, nejvýše však do částky daně z příjmů připadající na příjmy plynoucí ze zahraničí. Podle druhého odstavce téhož ustanovení, v relevantním znění, plynou-li poplatníkovi příjmy ze státu, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, postupuje se při vyloučení dvojího zdanění podle této smlouvy, daň zaplacená ve druhém smluvním státě se však započte na úhradu daně nejvýše částkou, která může být ve druhém smluvním státě vybírána v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. § 38f odst. 2 cit. zákona byl tedy ve vztahu speciality k § 38f odst. 1, podle něhož se postupovalo v těch případech, na které nedopadala žádná mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění. Pokud tedy z dokladů předložených stěžovatelem (konfirmace společnosti ING Barings) není zřejmý nejen konkrétní zahraniční správce daně, jemuž měla být uvedena daň skutečně uhrazena, ale dokonce ani to, z jakého státu pocházely příjmy (dividendy) stěžovatele, z nichž byla daň podle tvrzení stěžovatele zaplacená, nebylo ani jasné, zda postupovat v souladu s § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů podle konkrétní mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a případně které, či zda postupovat podle obecné úpravy dle § 38f odst. 1 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění. Nebylo tedy zřejmé, zda a případně za jakých podmínek by bylo možné daň dle tvrzení stěžovatele uhrazenou v zahraničí skutečně započíst.

Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěrem Městského soudu v Praze, že v daném případě stěžovatel neunesl důkazní břemeno vyplývající pro něj z § 31 odst. 9

daňového řádu, neboť neprokázal jím tvrzené rozhodné skutečnosti, a to ani za pomoci jiných důkazů, než by byl úředně ověřený platební výměr zahraničního správce daně ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2000, nebo potvrzení (či doklad) zahraničního správce daně ve smyslu § 38f zákona o daních z příjmů. Pokud jde o postupné novelizace § 38f zákona o daních z příjmů, je zřejmé, že pro daňovou povinnost za rok 2000 je třeba použít toto ustanovení ve znění před novelami č. 492/2000 Sb. i 438/2003 Sb., a to rovněž ve vztahu k procesním otázkám řešených v tomto ustanovení, neboť to vyplývá z přechodných ustanovení ke zmiňovaným novelám (čl. II odst. 1 zákona č. 492/2000 Sb. a čl. II odst. 1 zákona č. 438/2003 Sb.). V každém případě však platí, že vzhledem k výše uvedenému není pro rozhodnutí v dané věci třeba se zabývat otázkou, zda by právní úprava, jež by omezovala možnost prokázat zaplacení zahraniční daně pouze na určité důkazní prostředky, byla v souladu s ústavním pořádkem, či nikoliv.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost ve svém celku důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Městský soud v Praze vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. června 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu