



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **JUDr. K. K.**, zast. JUDr. Pavlou Plašilovou, advokátkou se sídlem Jakubská 1, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 5. 2005, č. j. 29 Ca 57/2005 – 26,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 5. 2001, č. j.: FŘ/110-10047/2000-0107, změnil rozhodnutí Finančního úřadu Brno II, dodatečný platební výměr č. 1000000558, ze dne 13. 9. 2000, č. j. 114652/00/289913/8635, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1995 tak, že dodatečně vyměřená daň se mění z částky 171 755 Kč na částku 172 275 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu. Nesouhlasil s tím, že J. V. byl vyslechnut pouze jako osoba přezvědná a bylo mu tudíž odepřeno právo ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4, písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Rozsudkem Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 57/2005 - 26 ze dne 10. 5. 2005, který byl stěžovateli doručen dne 26. 5. 2005, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2001, č. j. FŘ/1 10-10047/2000-0107.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost. Uvedl, že rozhodnutí je stíženo vadou, neboť se nezakládá na objektivně existujícím a prokazatelně zjištěném skutkovém stavu. Meze rozhodování Krajského soudu v Brně přitom byly vytyčeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 6/2004 - 58 z 23. 2. 2005 a krajský soud tak měl povinnost postupovat v odvolacím řízení v souladu s tímto rozhodnutím, což se nestalo. Dle názoru stěžovatele tak je dán důvod pro podání kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též s. ř. s.). Nejvyšší správní soud konstatoval odkazuje na právní názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, že stěžovatelem napadnuté daňové řízení bylo zatíženo vadou, jelikož výslech osoby stěžejní pro vydání napadaného rozhodnutí pana J. V. nebyl proveden v souladu s procesními předpisy, když byla tato osoba vyslechnuta jako osoba předzvědná a nikoliv jako svědek. Podstatné je, že výpověď pana V. byla hlavním důvodem, proč finanční úřad rozhodl, jak rozhodl. Krajský soud v Brně se snažil dovodit údajné zhojení tohoto závažného procesního nedostatku řízení výsledkem dalších osob. Svědecké výpovědi těchto dalších svědků však nemohou mít stejnou váhu jako případný výslech pana J. V. Tyto osoby totiž na rozdíl od pana V. nemají dostatečný přehled o dění v objektu, navíc pracují v přízemí, tudíž možnost, že zaregistrují opravy probíhající na střeše je nepravděpodobná. Naopak pan V. jako správce budovy má povinnost o ni pečovat s péčí řádného hospodáře, je tedy povinen vědět vše podstatné o dění v ní. Pokud by se tedy stěžovatel byl býval výslechu J. V. jakožto svědka účastnil, zcela jistě by uplatnil účinně své znalosti o souvislostech věci. Žalobce má za to, že by pak mohl účinněji reagovat i na výsledky svědků, pracovníků údržby, kteří byli zaměstnanci vlastníka objektu a nemohli mít o dění v budově mimo jejich pole působnosti přehled. Stěžovateli sice vzniká povinnost doložit v daňové řízení svá tvrzení důkazy, ovšem za situace kdy stěžovatel tuto povinnost splnil předložením veškerých dokumentů jež měl k dispozici (účetní doklady, faktury, dopisy správci budovy), byl výslech pana V. jedinou možností, jak svá tvrzení doložit. Nepředvoláním pana V. jako svědka, byť bylo z jeho sdělení vycházeno tak soud nepřipustně zasáhl do procesních práv stěžovatele. Náhradní výpověď jiných osob, které nemají ani mít nemohou dostatečný přehled o dění v objektu pak zcela jistě nemůže tuto vadu zhojit.

Stěžovatel trvá na tom, že Krajský soud rozhodl nezákonně. Nezákonnost rozhodnutí, jehož přezkum navrhuje, pak je spatřována ve zjevném rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zejména proto, že je stíženo shora popsanou procesní vadou, neboť jako důkaz (k vyvrácení tvrzení žalobce o oznámení nutných oprav) je použito výslechu tří osob, svědků M. V., F. D. a P. K., kteří objektivně nemohli mít o dění na střeše sebemenší přehled a ne pana V., správce budovy. Krajský soud v Brně se tedy dopustil závažného pochybení, když trvá na tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno v napadané věci. Lze souhlasit s jeho tvrzením, jež má ostatně oporu v zákoně, totiž že je stěžovatel povinen svá tvrzení doložit důkazy. Stěžovatel doložil veškeré nutné dokumenty, které jsou v obdobném obchodním styku běžně používány a archivovány pro účely daňového řízení.

Soud nesprávně zamítl návrh na doplnění dokazování o výslech svědka J. V.. Soud toto své rozhodnutí odůvodnil mj. tím, že stěžovatel byl již 3. 5. 2000 vyzván k předložení důkazů. Nelze však pominout fakt, že s výpovědí pana V. bylo ve správním řízení správním orgánem zacházeno ve svém výsledku jako s výpovědí svědeckou. Správní orgán tedy uvedl stěžovatele do nejisté a nesprávné povědomosti ohledně právního významu výpovědi pana V. a nelze mu klást k tíži, že v důsledku procesní chyby zaviněné správním orgánem neuplatnil v daňovém řízení své právo navrhnout svědeckou výpověď svědka pana V. S ohledem na to není ani na místě aplikace zásady, že by připuštěním takového důkazu došlo k porušení zásady dvojinstančnosti správního řízení.

Vzhledem k shora uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudkem zrušil napadané rozhodnutí dle § 110 odst. 1 s. ř. s. v celém rozsahu a vrátil věc Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení.

Zástupkyně žalovaného odmítla návrh na provedení dokazování, neboť stěžovatel byl již 3. 5. 2000 vyzván k předložení veškerých důkazů. Až nyní v roce 2005 stěžovatel trvá na výsledku J. V., který byl jednatelem společnosti. A to přesto, že v žádné fázi daňového řízení, ani v odvolacím řízení, a posléze ani v přezkumném řízení u soudu, výslech tohoto svědka nenavrhoval.

Návrh na provedení dokazování Krajský soud v Brně zamítl. Stěžovatel návrh na provedení tohoto důkazu v daňovém řízení nepodal, ani v žalobě takový návrh nebyl uveden.

Pokud stěžovatel zpochybňuje svědecké výpovědi dalších osob, pracovníků údržby, kteří nemají dostatečný přehled o dění v objektu a objektivně nemohli mít o dění na střeše sebemenší přehled, z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu 3 Afs 6/2004 je zřejmé, že se seznámil s obsahem daňového spisu a dále že tři svědci poskytli správci daně informace totožné s těmi, které uvedl ve svém výsledku J. V. a dosvědčili skutečnost, že oprava střechy nebyla provedena. Tvrzení stěžovatele o tom, že pracovníci údržby nemají dostatečný přehled o dění v objektu, je tedy, s ohledem na obsah shora uvedených protokolů o výslechu svědků, (kdy ústnímu jednání byla přítomna zástupkyně stěžovatele na základě plné moci a využila možnosti klást svědkům otázky), nutno odmítnout.

Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období mj. roku 1995 byla u stěžovatele zahájena dne 1. 9. 1999. Důkazní břemeno leží podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu na daňovém subjektu a záleží tedy na něm, jaké důkazní prostředky správci daně předloží, resp. provedení jakých důkazních prostředků navrhne. Přes účast na výslechu svědků dne 12. 4. 2000, 26. 4. 2000 a výzvu k dokazování ze dne 3. 5. 2000, č. j. 60161/00/298932/1954, kterou byl stěžovatel vyzván k předložení veškerých důkazních prostředků, které prokazují, že na objektu P. n. 5, 629 00 B. byla skutečně v roce 1995 fyzicky provedena oprava střechy. Kromě předložení formálních účetních dokladů nenavrl stěžovatel do dne ukončení daňové kontroly dne 14. 8. 2000, kdy na základě zjištění daňové kontroly byl správcem daně dne 13. 9. 2000 pod č. j. 114652/00/289913/8635 vydán dodatečný platební výměr č. 1000000558, provedení výslechu svědka J. V. Provedení výslechu tohoto svědka nenavrl ani v průběhu odvolacího řízení, ani v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu doručené Krajskému soudu v Brně dne 17. 7. 2001. Až při ústním jednání dne 10. 5. 2005 poté, co rozsudek Krajského soudu v Brně byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu a věc byla soudu vrácena k dalšímu řízení, stěžovatel navrhl provedení výslechu svědka J. V. Podle názoru žalovaného s ohledem na právo kontrolovaného daňového subjektu v ust. § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu, v ust. § 48 odst. 7 ve spojení s ust. § 48 odst. 4 písm. e) daňového řádu je nutno odmítnout tvrzení stěžovatele, že mu nelze klást k tíži, že v důsledku procesní chyby správce daně neuplatnil v daňovém řízení své právo navrhnout svědeckou výpověď pana V.

Z citace odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2003, č. j. 29 Ca 250/2001 - 36 je zřejmé, že zástupkyně stěžovatele při jednání navrhovala doplnění dokazování tak, aby mohl stěžovatel splnit svoji důkazní povinnost. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň

přiznat, ale též povinnost toto své tvrzení doložit - tedy břemeno důkazní. Tato zásada je vyjádřena zejména v § 31 odst. 9 daňového řádu, (viz Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb.). Z uvedeného podle názoru žalovaného vyplývá, že sám stěžovatel potvrdil při jednání neunesení důkazního břemene v daňovém řízení, a to jak před správcem daně prvního stupně, tak i před odvolacím orgánem. Neunesení důkazního břemene v daňovém řízení pak nelze zhojit navrhováním doplnění dokazování před soudem, zdůvodněným skutečností, že výsledky svědků, kterých se zástupkyně stěžovatele zúčastnila, nemohou mít stejnou váhu jako výslech svědka J. V., neboť tito svědci nemají přehled o dění v objektu.

Z obsahu správního a soudního spisu vyplývá, že v průběhu prováděné kontroly za rok 1995 zjistil správce daně, že žalobce měl zaúčtovanou částku 520 625 Kč za opravu střechy na pronajatém objektu P. n. 5, B. Částka byla uhrazena na základě vystavených faktur K. B. V průběhu řízení vznikly pochybnosti o podnikatelské činnosti K. B., neboť neměl živnostenské oprávnění ke stavební činnosti, vlastnil pouze oprávnění na „výkopové práce“ a ve svých příjmech neměl zahrnuté faktury za žalobcem hrazené stavební práce. Správce daně proto zjišťoval, zda skutečně došlo k provedení oprav střechy. Na základě předložené nájemní smlouvy zjistil, že majitelem pronajaté nemovitosti byla v roce 1995 firma X. spol. s r. o. a jejím jednatelem byl J. V. Ten byl správcem daně vyslechnut a do protokolu o ústním jednání uvedl, že opravy na nemovitosti provedeny nebyly a ani bez jeho vědomí být provedeny nemohly. Tuto skutečnost potvrdili ve svědeckých výpovědích M. V., F. D. a P. K. Vzhledem ke zjištění správce daně neuznal žalovaný výdaje spojené s opravou střechy na pronajatém objektu za výdaj, který by žalobce ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a ustanovení § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, prokázal jako výdaj uskutečněný v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelného příjmu. Žalovaný poukázal na povinnosti dle ustanovení § 16 odst. 2, písm. c) a § 31 odst. 9 daňového řádu a konstatoval, že důkazní břemeno ohledně všech tvrzených skutečností leží na stěžovateli. Vzhledem k tomu, že výdaj, doložený pouze formálně účetními doklady, nebyl za skutečně realizovanou opravu pronajatého objektu, nelze ho ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu uznat jako výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K námitkám stěžovatele v odvolání žalovaný uvedl, že nedostatky, kterých se správce daně dopustil, jsou pouze formálního charakteru, ale na podstatu doměřené daně vliv neměly.

Při jednání zástupkyně stěžovatele poukázala na skutečnost, že v oblasti důkazních prostředků jsou dány možnosti doplnění řízení tak, aby stěžovatel mohl splnit svoji povinnost důkazního tvrzení. Jedná se zejména o výpověď J. V., která by mohla zvrátit skutkové hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí. Žalovaný totiž vycházel z toho, že nedostatek svědecké výpovědi J. V. je zhojen výpověďmi tří svědků M. V., F. D. a P. K. Tito svědci však jsou údržbáři, kteří pracují v suterénu, kde mají dílnu a pracují mimo půdorys budovy. Možnosti sledovat práce na střeše jsou téměř nulové. Jejich výpovědi nemohou nahradit výpověď J. V. Zástupkyně stěžovatele proto navrhla soudu, aby J. V. byl vyslechnut jako svědek, a to jednak k otázce pracoviště uvedených svědků a dále zejména, aby uvedl, jakou má povědomost o prováděných pracích.

Návrh na provedení dokazování Krajský soud v Brně zamítl. Stěžovatel návrh na provedení tohoto důkazu v daňovém řízení nepodal, ani v žalobě takový návrh nebyl uveden. Při přezkoumávání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud přezkoumávající zákonnost napadeného rozhodnutí správního orgánu není další odvolací instancí ve správním řízení a nelze proto u něj uplatňovat námitky, které mohly být předloženy k posouzení odvolací správní stolicí. Takový postup by byl nejen nesystémový, ale znamenal by

i obcházení zásady dvojinstančnosti správního řízení. Navíc návrh stěžovatel uplatnil po lhůtě stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s., přičemž rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce pouze ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).

Krajský soud v Brně v předmětné věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 31. 10. 2003, č. j. 29 Ca 250/2001 - 36. O kasační stížnosti žalovaného rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 2. 2005, č. j. 3 Afs 6/2004 - 58, tak, že rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Dle právního názoru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu procesní vady, pro něž bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nejsou takového charakteru, že by způsobily nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Krajský soud v Brně přezkoumal proto znovu rozhodnutí žalovaného v rozsahu namítaném žalobou a po provedeném jednání, vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Uvedl, že pokud stěžovatel namítá, že výslech J. V. byl použit jako svědecká výpověď a nikoliv jako výslech osoby přezvědčné, je skutečností, že rozhodnutí vychází z protokolu o ústním jednání, který byl sepsán s J. V. a z něhož, jak se v rozhodnutí uvádí, vyplývá, že opravy střechy na nemovitosti provedeny nebyly, a ani bez jeho vědomí být provedeny nemohly. Z citace protokolu v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že byl jedním z důkazních prostředků, přitom však nebylo naplněno ustanovení § 16 odst. 4, písm. e) daňového řádu, a proto protokol o ústním jednání s J. V. neměl být osvědčen jako důkazní prostředek. Potud se Nejvyšší správní soud s názorem Krajského soudu v Brně ztotožnil. S ohledem na výpovědi svědků M. V., F. D. a P. K., při jejichž výslechu bylo postupováno zcela v souladu s procesními předpisy, a s ohledem k obsahu, který z nich vyplývá, a to, že oprava střechy nebyla provedena, nejde o takovou vadu, která by způsobila nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Stěžovatel dále namítá, že správce daně nerespektoval jeho požadavek na předložení stěžejních důkazních prostředků podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu, a to předvolání k výslechu odborníka, provádějícího stavební dozor. Krajský soud v Brně přezkoumáním spisového materiálu správce daně 1. stupně i žalovaného této námitce stěžovatele přisvědčit nemůže. Ze spisového materiálu totiž nevyplývá, že stěžovatel provedení tohoto důkazu skutečně navrhoval.

K námitce stěžovatele, že mu zákon neukládá povinnost prověřovat platnost živnostenského listu dodavatele, soud konstatuje, že o neexistenci živnostenského oprávnění K. B. se žalovaný v rozhodnutí zmínil pouze v té souvislosti, že ze šetření, které provedl správce daně, vyplynuly pochybnosti o podnikatelské činnosti K. B. a na základě těchto skutečností začal správce daně zjišťovat, zda skutečně došlo k provedení opravy střechy. Okolnost, že K. B. neměl živnostenské oprávnění, nebyla důkazem o neuskutečnění výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, vyvolala pouze pochybnosti na straně správce daně a vedla k tomu, že stěžovatel byl vyzván, aby ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu unesl důkazní břemeno ohledně tvrzené opravy pronajatého objektu. Stejně tak námitka stěžovatele, že zatékání v důsledku špatné střechy je událostí vyšší moci, nemá vliv na skutečnost, která je stěžovateli žalobci přičítána k tíži, a to, že neunesl svoje důkazní břemeno, jak uvedeno shora.

Jelikož žalobní body, jak byly vyjádřeny v žalobě, nebyly shledány důvodnými, soud postupem podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Stěžovatel odkazuje na důvod kasační stížnosti podle §104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Formálně tato námitka se v kasační stížnosti objevila. Důvodem je ve skutečnosti námitka mající svůj základ v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel napadá rozhodnutí soudu prvního stupně z důvodu nedostatečného způsobu provedení dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. K tomu soud upomíná, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel v napadeném rozhodnutí, je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učiněnému správnému skutkovému závěru, ve spisu obsažený, vede k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující orgán. Skutková podstata nemá oporu ve spisech, chybí-li podklad pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, resp. je nedostačující k učinění správného skutkového závěru.

Důvod pro podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., totiž nepřezkoumatelnost, spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejich průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. K tíži žalovaného nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že stěžovatel byl správcem daně dne 3. 5. 2000 vyzván, aby předložil m.j. dohodu o provedení práce spočívající ve výměně oplechování střešního pláště a hydroizolace střechy na objektu P. n. č. 5 v B., důkazní prostředky, které prokazují, že se záměrem a výsledkem oprav střechy a výkopových prací byl seznámen vlastník objektu a také že finanční prostředky, vynaložené na opravy střechy a výkopové práce byly pronajímatelem uhrazeny.

Daňové řízení obecně je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ust. § 31 odst. 9 d. ř., přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Stěžovatel měl v rámci daňového řízení povinnost prokázat výdaj vynaložený na opravu střechy pronajatého objektu. Z rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (FŘ/110-10047/2000-0107) ze dne 15. 5. 2001 vyplývá, že částka za opravu střechy ve výši 520 625 Kč byla uhrazena na základě faktur pana K. B. Dalším šetřením správce daně bylo zjištěno, že pan B. neměl živnostenské oprávnění ke stavební činnosti, pouze oprávnění na „výkopové práce“. Rovněž v jeho příjmech nebyly

zahrnutý faktury za stěžovatelem hrazené stavební práce. I když byl pan J. V. vyslechnut jako osoba přezvědňná, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s pohledem předchozího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (3 Afs 6/2004), totiž že k této věci byly vyslechnuty další osoby, a to M. V., F. D. a P. K., kteří shodně jako pan V. vypověděli, že oprava střechy nebyla provedena. Nad to je třeba připomenout, že stěžovatel v průběhu správního řízení nenavrhol provedení svědecké výpovědi J. V.

Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Z ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu dále vyplývá, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, takže v rámci tohoto řízení je jeho povinností navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl daňovým orgánem v průběhu daňového řízení vyzván. Pokud daňový subjekt toto důkazní břemeno v průběhu daňového řízení neunes, má to za následek, že se z jím tvrzených skutečností nevychází. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. a takto naznačená konstrukce daňového řádu proto vylučuje, aby soud, který rozhodnutí daňového orgánu toliko přezkoumává, ve správním soudnictví prováděl na návrh žalobce důkazy, které žalobce nenavrhl ani neoznačil v rámci daňového řízení nebo předložil až po jeho skončení, v důsledku čehož bylo vydáno pro něj nepříznivé rozhodnutí.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. hovoří o nepřipustnosti kasační stížnosti proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Ve zde posuzované věci stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil námitku o tom, že se krajský soud při svém „druhém“ rozhodování neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu, je tak splněna negativní podmínka tohoto ustanovení o nepřipustnosti, jež umožňuje projednat spor věcně. Kasační stížnost tedy není nepřipustná, je nedůvodná.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že důvody uvedené v kasační stížnosti stěžovatelem podřazené pod ust. § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., nebyly prokázány, a proto podanou kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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 31. října 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu