



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jany Brothánkové, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **M. J.**, zastoupený JUDr. Alešem Mendelem, advokátem, se sídlem Orlí 18, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2014, č. j. 20541/14/5000-14104-709923, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2016, č. j. 30 Af 64/2014 – 32

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. 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 :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I (dále jen „správce daně“), na základě výsledku daňové kontroly doměřil daň z příjmů fyzických osob žalobci za zdaňovací období roku 2010 a 2011 a určil výši penále z doměřené daně (dodatečné platební výměry ze dne 23. 1. 2014, č. j. 366898/14/3001-24903-706052 a č. j. 367089/14/3001-24903-706052).

[2] Žalobce se proti rozhodnutím správce daně bránil odvoláními, v nichž namítal, že ve smyslu § 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, byla daňová kontrola, zahájená na základě protokolu č. j.

347438/12/288935707992 ze dne 20. 8. 2012, správcem daně svévolně ukončena zasláním zprávy o kontrole č. j. 228637/14/3001-05405-707992, která nebyla žalobcem důvodně podepsána. Dále žalobce namítal, že správce daně nezahájil daňové řízení ve smyslu § 134 a násl. daňového řádu. Žalovaný odvolání žalobce v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a napadené dodatečné platební výměry správce daně potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že při ústním jednání dne 20. 8. 2012 v 10.00 hodin byla protokolem č. j. 347438/12/288935707992 zahájena daňová kontrola i doměřovací řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný také uvedl, že správce daně se k veškerým důvodům žalobce pro odmítnutí podpisu zprávy o kontrole podrobně vyjádřil, své závěry odůvodnil a odmítnutí podpisu vyhodnotil jako neopodstatněné.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce správní žalobou, v níž jako vady řízení označil, že daňová kontrola nebyla ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 1. 2014, č. j. 228637/14/3001-05405-707992, jelikož žalobce důvodně odmítl podpis předkládaných kontrolních zjištění, s těmito důvody se žalovaný nevypořádal, proto tato zjištění nelze využít jako důkazní prostředek. Žalobce namítl, že v případě dostatečného důvodu pro odepření podpisu zprávy nemůže být zpráva použitelným důkazním prostředkem. Jako další podstatnou vadu žalobce označil skutečnost, že zahájením daňové kontroly protokolem ze dne 20. 8. 2012, č. j. 347438/12/288935707992, nemůže být zahájeno řízení ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu.

[4] Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) zamítl podanou žalobu v návěti označeným rozsudkem. V odůvodnění uvedl, že z předloženého správního spisu vyplynulo, že protokolem ze dne 20. 8. 2012, č. j. 347438/12/288935707992, byla se žalobcem při ústním jednání zahájena daňová kontrola dle § 87 odst. 1 daňového řádu, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011, a současně bylo zahájeno dle § 91 odst. 1 daňového řádu také doměřovací řízení. Žalobce se přitom s obsahem protokolu seznámil, nevznesl proti jeho obsahu žádné výhrady a protokol podepsal. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce týkající se nemožnosti použít výsledek daňové kontroly jako podklad pro doměření daně. Krajský soud se plně ztotožnil s provedeným hodnocením správních orgánů obou stupňů, které žalobcem uváděné důvody posoudily jako výraz nesouhlasu žalobce s učiněnými kontrolními zjištěními a na která nadto správce daně v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole podrobně reagoval. Ze strany žalobce se tedy jednalo ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu o odpírání podpisu zprávy o daňové kontrole, včetně předcházejících protokolů, bez dostatečných důvodů, nemající vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Krajský soud v této souvislosti ve shodě se žalovaným odkázal na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 89/2012 – 20.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. V kasační stížnosti stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu v plném rozsahu z důvodu nezákonnosti rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, tedy z důvodu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002

pokračování

Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a dále z důvodu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť řízení trpí vadou spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán vycházel, byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

[6] Stěžovatel namítal, že správní orgán nezahájil řádným způsobem doměřovací řízení, neboť protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 8. 2012 bylo zahájeno daňové řízení toliko ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu, nikoliv doměřovací řízení ve smyslu § 143 a násl. daňového řádu, které je nutnou podmínkou pro vydání dodatečného platebního výměru jako rozhodnutí hmotněprávní povahy.

[7] Další námitka stěžovatele směřovala k nepřípustnosti zprávy o daňové kontrole jakožto důkazního prostředku v daňovém řízení, pokud stěžovatel důvodně podpis zprávy o daňové kontrole odepřel (tyto důvody specifikoval v protokolu ze dne 13. 1. 2014). Stěžovatel namítal, že pokud by bylo záměrem zákonodárce nepodepsanou zprávu z hlediska její využitelnosti jakožto důkazního prostředku postavit na roveň zprávy podepsané, nevázal by tuto přípustnost na kvalifikovaný důvod odmítnutí.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v protokolu o zahájení daňové kontroly je jednoznačně uvedeno, že správce daně v souladu s § 91 odst. 1 daňového řádu zahájil doměřovací řízení. Ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu neupravuje zahájení „obecného“ daňového řízení, které je nutno odlišovat od jednotlivých dílčích daňových řízení, nýbrž je v něm upraven postup, který je nutné dodržet v případě jakéhokoliv z daňových řízení. K druhé námitce stěžovatele v kasační stížnost žalovaný uvedl, že správce daně se vypořádal se všemi průběžně navrhovanými připomínkami ke kontrolním zjištěním, tyto neměly vliv na výsledky kontrolních zjištění. Důvody pro odepření podpisu, které stěžovatel uvedl, nepřinesly nové zásadní skutečnosti, správce daně je proto vyhodnotil jako neopodstatněné, resp. pouze jako výraz nesouhlasu daňového subjektu s kontrolním zjištěním. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s názorem stěžovatele, že zprávu o daňové kontrole nelze použít jako důkazní prostředek ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu, pokud daňový subjekt odmítne zprávu podepsat s uvedením konkrétního důvodu. Při akceptaci takového výkladu by docházelo k situacím, kdy by nebylo možné fakticky ukončit řadu daňových kontrol, neboť by stačilo, kdyby daňový subjekt uvedl konkrétní důvod, proč nesouhlasí s kontrolními zjištěními uvedenými ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 89/2012 - 20 a č. j. 1 Afs 96/2009 - 87. Žalovaný dále uvedl, že jako důvod odmítnutí podpisu zprávy nemůže být chybný výpočet nákladů na internetové připojení, neboť tato částka není výpočtem správce daně, ale je uvedena v dokumentech, které předložil sám stěžovatel. Pokud jde o svědecké výpovědi, ty správce daně posoudil v souladu s tím, jak je učinili jednotliví svědkové. Správce daně se s tvrzeným nesouhlasem se svědeckými výpověďmi stěžovatele vypořádal již dříve, nejednalo se tedy o důvody, který by mohly mít vliv na změnu kontrolních zjištění. Pokud stěžovatel nesouhlasil s konkrétním zjištěním, měl možnost se proti němu bránit v odvolacím řízení, v odvolání však stěžovatel formuloval pouze námitky směřující do procesního postupu správce daně.

[9] Vyjádření žalovaného zaslal Nejvyšší správní soud stěžovateli na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud shledal, že podmínky řízení jsou splněny, a kasační stížnost vyhodnotil jako přípustnou. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

IIIa. Zahájení doměřovacího řízení

[12] Nejvyšší správní soud jako první hodnotil námitku stěžovatele týkající se otázky zahájení doměřovacího řízení. Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit námitce stěžovatele spočívající v tom, že správce daně nezahájil doměřovací řízení ve smyslu § 143 a násl. daňového řádu, a nesplnil tak podmínku pro vydání dodatečného platebního výměru jako rozhodnutí hmotněprávní povahy.

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že i na úpravu okamžiku zahájení doměřovacího řízení upraveného v § 141 a násl. daňového řádu jako dílčího daňového řízení se obecně vztahuje § 91 odst. 1 daňového řádu (srov. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv: *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 208). Prvá kasační námitka vztahující se k zahájení řízení se tedy týká výkladu § 91 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014, podle něhož platilo, že „řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení.“ Stěžovatel tvrdí, že doměřovací řízení, které proti němu bylo vedeno podle § 143 daňového řádu, nebylo v jeho případě zahájeno.

[14] Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014 – 39 (všechna zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), v případě, že je doměřovací řízení vedeno z moci úřední (§ 143 odst. 1 daňového řádu), je doměřovací řízení podmíněno provedením daňové kontroly (podle § 143 odst. 3 daňového řádu platí, že: „k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2“), nikoli formalizovaným zahájením doměřovacího řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu, tedy zasláním oznámení o zahájení doměřovacího řízení. Není pochyb o tom, že v daném případě bylo doměřovací řízení zahájeno současně s daňovou kontrolou. Námitce stěžovatele tedy nelze přisvědčit.

[15] Je pravda, že přijetím daňového řádu došlo k zásadní formalizaci zahájení řízení *ex officio*, jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014 – 59. Nejvyšší správní soud však i za této úpravy aplikoval na vztah daňové kontroly a doměřovacího řízení závěry, které ve vztahu k dřívější procesní úpravě

pokračování

vyjádřil v rozsudku ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 57/2009 – 100, a podle nichž je úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, současně zahájeno daňové řízení, pokud před zahájením daňové kontroly nebylo zahájeno daňové řízení. Taková zákonná interpretace neodporuje ani smyslu formalizovaného postupu při zahajování daňového řízení, jímž je posílit právní jistotu těch, kterých se řízení týká (srov. důvodovou zprávu k § 91 odst. 1 daňového řádu), neboť stěžovatel věděl, čeho se daňová kontrola týká, byl vyrozuměn o tom, že mu může být doměřena daňová povinnost, a mohl se k výsledkům kontroly, na jejichž základě správce daně daně doměřil, vyjádřit a uplatňovat procesní práva (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 10 Afs 161/2014 – 42).

[16] Je třeba zmínit, že komentářová literatura k daňovému řádu v rozhodném znění kladla požadavek na formální zahájení daňového řízení spolu se zahájením daňové kontroly nebo v dalších fázích daňové kontroly, přičemž zdůrazňovala, že nestačí, aby byl daňový subjekt seznámen pouze se zahájením daňové kontroly, ale v protokolu o ústním jednání, kterým se zahajuje daňová kontrola, musí být současně uvedeno, že je zahajováno dílčí daňové doměřovací řízení (komentář k § 143 odst. 3, viz BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŽIŠKOVÁ, M.: *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Nejvyšší správní soud se však neztotožňuje s výkladem, z něhož vyplývá, že oznámení dle § 91 odst. 1 daňového řádu vyžadovalo právě jen výslovnou formulaci správce daně o „zahájení doměřovacího řízení“ nebo že by se muselo jednat o zvláštní listinu správce daně doručenou stěžovateli a oznamující mu zahájení doměřovacího řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 10 Afs 161/2014). Nadto stěžovateli v daném případě bylo výslovně zahájení doměřovacího řízení současně se zahájením daňové kontroly ústně oznámeno, jak plyne z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 8. 2012, není tedy pochyb o tom, že by stěžovatel nemohl uplatnit v řízení svá procesní práva.

[17] Nejvyšší správní soud poznamenává, že výkladové pochybnosti ohledně nutnosti zvlášť oznamovat zahájení doměřovacího řízení, pokud mu předchází daňová kontrola, odstranil sám zákonodárce novelou č. 458/2011 Sb., kterou změnil s účinností od 1. 1. 2015 znění § 91 odst. 1 daňového řádu tak, že řízení je zahájeno dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci, tedy zahájení daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014 – 39).

[18] Nejvyšší správní soud dále připomíná, že dle § 2 s. ř. s. poskytují soudy ve správním soudnictví ochranu veřejným subjektivním právům fyzických a právnických osob. Stěžovatel namítal pouze formální nezahájení doměřovacího řízení a neuvedl, jak byla v důsledku této případné vady zasažena jeho veřejná subjektivní práva.

IIIb. Nepodepsaná zpráva o daňové kontrole jako podklad pro doměření daně

[19] Za pravdu nemohl dát Nejvyšší správní soud stěžovateli ani v tom, že správce daně nebyl v daném případě oprávněn vycházet ze zprávy o daňové kontrole v doměřovacím řízení, pokud stěžovatel podpis zprávy o daňové kontrole odepřel.

[20] Podle § 88 odst. 6 daňového řádu platí, že: „odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na

použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“ Citované ustanovení je třeba interpretovat tak, že pouze v případě, kdy má daňový subjekt dostatečný důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, nelze tuto zprávu použít jako důkazního prostředku. V dané věci je třeba posoudit, zda stěžovatel měl tento dostatečný důvod, který by znemožnil využít zprávu o daňové kontrole jako podkladu pro doměření daně. Stěžovateli je třeba dát obecně za pravdu, že má-li daňový subjekt dostatečný důvod pro odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole, není možné zprávu o daňové kontrole použít jako důkazní prostředek (srov. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv: *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 200; komentář k § 88 odst. 6, BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŽIŠKOVÁ, M.: *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011).

[21] Komentářová literatura zmiňuje jako dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole například skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil (viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A.: *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 410).

[22] Stěžovatel důvody pro odepření podpisu specifikoval v protokolu ze dne 13. 1. 2014. Uvedl, že zprávu o daňové kontrole odmítá podepsat z důvodu chybného výpočtu nákladů na internetové připojení a z důvodu toho, že správce daně nepřesně interpretoval svědecké výpovědi, které jsou upraveny a zasazeny do kontextu, aby splňovaly domněnku správce daně spočívající v tom, že fakturace musí proběhnout před provedením prací. Stěžovatel uvedl, že správce daně nevyvrátil a neprokázal nedostatečné vedení účetnictví a neplatnost předložených dokladů. Od počátku vedl kontrolu za účelem doměření daně. Správce daně také porušil bankovní tajemství účtu partnerky stěžovatele.

[23] Správce daně se k těmto výhradám stěžovatele vyjádřil tak, že částka nákladů na internetové připojení není výpočtem správce daně, ale je uvedena v dokumentech, které daňový subjekt správci daně předložil při ústním jednání. Správce daně přiložil k protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole kopie protokolů o pořízených svědeckých výpovědích. K vyjádření daňového subjektu, že se správce daně domnívá, že fakturace musí proběhnout před provedením prací, správce daně uvedl, že pouze hodnotil odpovědi svědka týkající se společné účasti na veletrhu Sport Life. Správce daně dále uvedl, že žádný ze svědků jednoznačně nepotvrdil spolupráci s daňovým subjektem. Správce daně uvedl, že tvrzené porušení bankovního tajemství bylo již předmětem stížnosti, která byla posouzena jako nedůvodná. Daňový řád ukládá daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které tvrdí. Správce daně tedy dospěl k závěru, že na základě výhrad stěžovatele nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, důvody pro odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole posoudil jako nedostatečné, pouze jako výraz nesouhlasu s výsledky daňové kontroly.

[24] Z obsahu správního spisu je zřejmé, že stěžovatel využil svého práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně

pokračování

navrhnout jeho doplnění. Správce daně věcně reagoval na jednotlivé výhrady stěžovatele a vypořádal se s nimi. Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že je na daňovém subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, aby předložil správci daně důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Povinnost předložit důkazní prostředky se vztahuje nejen k tvrzením daňového subjektu, která uvedl v daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, ale obecně ke všem tvrzením, které uvedl v průběhu daňové kontroly. Povinností daňového subjektu je nejen předložení těch důkazních prostředků, jimiž disponuje, ale i navržení důkazních prostředků způsobilých k prokázání jeho tvrzení, které nemá ve své dispozici. Nesplnění této povinnosti se projeví neunesením důkazního břemene (viz komentář k § 86 odst. 3, BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŽIŠKOVÁ, M.: *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011).

[25] Nejvyšší správní soud uvádí, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 235/2015 – 38, „*správce daně má povinnost prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu, tedy i skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující v nich uvedené údaje, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit či navrhnout relevantní důkazní prostředky.*“ Stěžovateli se v daném případě nepodařilo prokázat skutečnosti v daňovém tvrzení a odstranit pochybnosti vzniklé v rámci daňové kontroly. Výhrady ke zprávě o daňové kontrole nebyly způsobilé zvrátit závěry správce daně. Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel neměl dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, které by měly vliv na nemožnost použití výsledku daňové kontroly jako důkazního prostředku.

[26] Částečně přílehlavá je též argumentace zmíněná krajským soudem v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, 7 Afs 89/2012 – 20, přestože se vztahuje k předchozí právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která však byla obdobná jako v daňovém řádu, podle níž: „*neopodstatněné je rovněž tvrzení stěžovatele, že nelze považovat za projednanou zprávu o kontrole, která obsahuje závěry zcela rozporné se závěry obsaženými v legitimně podaném vyjádření k ní. Pokud by tomu tak mělo být, ve většině případů by nebylo nikdy možné dospět do stádia, kdy by byla zpráva o kontrole projednána, neboť daňový subjekt logicky ve svém vyjádření uvádí závěry, které jsou v rozporu se závěry správce daně. Tento rozpor by bylo možné odstranit pouze tak, že by správce daně převzal závěry daňového subjektu, což ve svém důsledku znamená úplnou rezignaci na výběr daní. Takový důsledek je nejen absurdní, ale také v rozporu s povinností správce daně chránit zájmy státu podle ust. § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Žádné ustanovení zákona o správě daní a poplatků [tedy ani ust. § 16 odst. 4 písm. f), ani § 16 odst. 8] nemůže být vykládáno tak, že k vyměření daně je fakticky potřeba souhlas daňového subjektu.*“

[27] Stěžovatel napadl v kasační stížnosti též výrok o nákladech řízení. Nejvyšší správní soud připomíná závěr obsažený v usnesení rozšířeného senátu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 – 64, podle něhož zákonodárce připouští přezkum výroku o nákladech řízení, pokud Nejvyšší správní soud věcně přezkoumává výrok o věci samé. Stěžovatel však konkrétní výhrady vůči výroku o nákladech řízení nevznesl. Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit obecné výhradě stěžovatele k výroku o nákladech řízení, neboť krajský soud zhodnotil věc správně, proto nemohl stěžovateli přiznat právo na náhradu nákladů řízení v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s.

[28] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud zhodnotil věc správně. Z výše popsaných důvodů vyhodnotil Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

IV. Náklady řízení

[29] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1, 7 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný měl ve věci úspěch, podle obsahu spisu mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 15. června 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu