



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **D. J.**, zastoupený Mgr. Liborem Holemým, advokátem se sídlem v Rožnově pod Radhoštěm, 1. máje 2609, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu Brně ze dne 18. 10. 2005, č. j. 29 Ca 340/2003 - 81,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2003, č. j. 7093/02/FŘ/130. Tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Rožnově pod Radhoštěm dne 19. 6. 2002, č. j. 34040/02/404921/0628, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 53 022 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost, a pro vady vytýkané v původní žalobě měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem soudu, že žádné ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „daňový řád“) neukládá správci daně, aby písemně vyrozuměl o datu možnosti seznámení se s výsledky kontroly stěžovatele či jeho zástupce. Dále soud dospěl k názoru, že jestliže se zástupkyně stěžovatele dostavila na jednání ve věci seznámení s výsledky kontroly, bylo tak učiněno formou dostačující. Seznámení se s výsledky kontroly a následné projednání je procesní postup, v jeho rámci má stěžovatel možnost ještě doplňovat daňové řízení o další skutečnosti, které uzná za vhodné. Takovýto proces významným způsobem vstupuje do práv stěžovatele. Stěžovatel se domnívá, že by správce daně měl prokázat postup, kterým započal jednání ve věci seznámení s výsledky kontroly a následně projednal zprávu o daňové kontrole, a to ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu. Správce daně neprokázal, že by v dostatečném předstihu informoval žalobce o datu jednání, na kterém měl být stěžovatel seznámen s výsledky daňové kontroly a následně byla projednána zpráva o daňové kontrole, byť se snažil tvrdit, že tak činil telefonicky. Stěžovatel dochází k závěru, že se zástupce stěžovatele dostavil na jednání k správci daně v souvislosti s jiným daňovým řízením a ten pak poté započal jednat se zástupcem i ve vztahu k stěžovateli. Zástupci stěžovatele tak bylo znemožněno informovat o této skutečnosti stěžovatele. Tento postup je podle stěžovatele v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť bylo porušeno právo stěžovatele, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům, a to v rámci práva na spravedlivý proces podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Správce daně měl dostatečným a srozumitelným způsobem vyrozumět stěžovatele o termínu jednání při kterém měl být stěžovatel seznámen se závěry daňové kontroly a následně měla být projednána zpráva o daňové kontrole.

Stěžovatel dále uvádí, že smyslem ustanovení § 46 odst. 2 daňového řádu je, aby při dodatečném stanovení daňové povinnosti bylo patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů, a dále musí být z vyměřovacího spisu patrné, jak byl daňový základ zjištěn. Jedná se tedy o taxativní výčet povinných písemností, které musí být součástí spisu tak, aby mohl orgán prvního stupně rozhodovat. Pokud uvedené písemnosti nejsou součástí vyměřovacího spisu, nemůže orgán prvního stupně rozhodovat na základě vyměřovacího řízení a není tedy v konečné fázi oprávněn stěžovateli dodatečně vyměřit daňovou povinnost. Stěžovatel namítá, že obsahem vyměřovacího spisu není důkazní prostředek, který žalovaný následně označil jako důkaz - např. podklady Lesní správy Rožnov pod Radhoštěm.

Soud rovněž dospěl k právnímu názoru, že v případě, kdy protokol neobsahuje základní náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu, zcela vyhovuje poznámka, že připomínky ze strany žalobce nebyly žádné. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že by správce daně měl dbát na to, aby protokol o ústním jednání měl veškeré základní náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu tak, aby se dalo vyvodit, že se jedná o veřejnou listinu ve smyslu ustanovení § 134 občanského soudního řádu. Protokol sepsaný správcem daně, ze kterého nevyplývají základní náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu, není podle názoru stěžovatele veřejnou listinou ve smyslu citovaného ustanovení občanského soudního řádu a neosvědčuje, že by byla zpráva o daňové kontrole projednána řádným způsobem a že by byla řádným způsobem ukončena.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své písemné vyjádření k uplatněné žalobě a dále na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že předmětný daňový doklad, na jehož základě si stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nebyl vystaven plátcem daně. Takto vystavený doklad není dokladem, na jehož podkladě lze uplatnit oprávněně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ve věci namítaných vad řízení má účastník řízení za to, že uplatněné stížní námitky stěžovatele týkající se tvrzených procesních pochybení se jeví pouze jako účelové.

K procesní námitce uplatněné ve vztahu k otázce náležitostí protokolu o ústním jednání č. j. 32114/02/404930/0145, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 31691/02/404930/0145, žalovaný uvádí, že tento protokol obsahuje veškeré údaje požadované ustanovením § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu. Namítá - li stěžovatel, aniž konkretizuje, které z daných náležitostí podle jeho názoru protokol postrádá, s tím, že v žalobě uváděl, že zde chybí „údaj o označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí“, nezbývá než odkázat na odůvodnění kasační stížnosti napadeného rozsudku, že uvedený údaj je zde opravdu bez zápisu, ovšem nikoli proto, že nebyl pořízen, ač pořízen býti měl, ale z důvodu, že při ústním jednání, o němž byl předmětný protokol sepsán, nebyly žádné doklady a listiny (vyjma samotného vyhotovení „Zprávy o daňové kontrole“, což odráží textové vyjádření na straně druhé protokolu, odstavec čtvrtý) odevzdány ani předloženy k nahlédnutí. Protokol odpovídá i zákonným požadavkům podle § 12 odstavce 4 daňového řádu, neboť byl podepsán zástupcem stěžovatele, z textu je výslovně patrné, že byl před podepsáním hlasitě přečten a odsouhlasen, s tím, že nebyl opravován ani nijak změněn. Vyjádření stěžovatele je uvedeno výslovně, tedy jako „bez připomínek“, tudíž nebyly protokolovány návrhy, námitky, opravy, změny právě z toho důvodu, že nebyly vzneseny. Závěr stěžovatele, že pokud protokol neobsahuje údaje o skutečnostech, které v tomto konkrétním případě fakticky vůbec nenastaly, má to za následek „neosvědčení“ řádného způsobu projednání zprávy o daňové kontrole, a tudíž tato nebyla řádným způsobem ukončena, je podle názoru žalovaného pouze účelovým a nadmíru formalistickým tvrzením.

K otázce procesního postupu ve věci samotného projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný odkázal (kromě odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a rozsudku soudu) rovněž na odůvodnění jeho samostatného rozhodnutí ze dne 9. 8. 2002, č. j. 40779/02/404010/1150, v němž shrnul závěry, ke kterým dospěl při rozhodování o stěžovatelem uplatněné námitce proti postupu správce daně. Je třeba opětovně uvést, že doklady, na základě kterých stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nebyly vystaveny plátcem daně a stěžovatel tuto skutečnost nikdy nevyvracel. V návaznosti na toto zjištění správce daně nutno posuzovat i otázku důkazního řízení a to, zda byl stěžovatel seznámen s důkazními prostředky, na základě kterých dospěl správce daně k danému závěru. Skutečnost, že správce daně zhodnotil zdanitelná plnění jako plnění, které stěžovateli nebylo poskytnuto plátcem daně, byla stěžovateli prokazatelně známa již v době, kdy se účastnil výpovědi Ing. A. K. jako svědka dne 11. 4. 2001. Tato skutečnost je seznatelná i ze „Zprávy o daňové kontrole“ a stěžovatel se k ní mohl dostatečně vyjádřit jak v průběhu daňové kontroly, tak i v odvolání. Námitky směřující k „obsahu vyměřovacího spisu“, koncipované jako výtky stran porušení ustanovení § 2 odst. 3, § 31 odst. 4 a § 46 odst. 2 daňového řádu, považuje žalovaný za nepatřičné.

Pokud jde o namítané procesní vady, je nutno zkoumat, jak případné porušení procesních předpisů zkrátilo stěžovatele na možnosti uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony, jež by byly způsobilé přivodit pro stěžovatele takové rozhodnutí žalovaného, které by osvědčilo, že jím deklarované zdanitelné plnění mělo veškeré náležitosti vymezené zákonem, konkrétně v daném případě tedy skutečnost, že bylo uskutečněno plátcem daně. Na základě uvedených skutečností žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že soud nesprávně posuzoval základní náležitosti protokolu o ústním jednání, dále nesouhlasí s právním názorem soudu, že žádné ustanovení daňového řádu neukládá správci daně, aby písemně vyrozuměl stěžovatele či jeho zástupce o datu možnosti seznámení se s výsledky kontroly. Správce daně proto podle stěžovatele porušil procesní postup ve věci seznámení stěžovatele s výsledky daňové kontroly a jejím následném projednání. Stěžovatel rovněž namítá porušení ustanovení § 46 odst. 2 daňového řádu, neboť obsahem vyměřovacího spisu není důkazní prostředek, který žalovaný následně označil jako důkaz - podklady Lesní správy Rožnov pod Radhoštěm.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

V.

Z obsahu správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Stěžovatel si za zdaňovací období červen 1999 uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a to na základě dokladů, které deklarovaly uskutečněná zdanitelná plnění - dodávky dřevní hmoty od dodavatele Ing. A. K. Dne 13. 2. 2001 zahájil Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm u stěžovatele kontrolu daní z přidané hodnoty za zdaňovací období roků 1998 a 1999. Ve „Zprávě o daňové kontrole“ ze dne 3. 6. 2002, č. j. 31691/02/404930/0145 je uvedeno, že namátkovou kontrolou zdaňovacích období roku 1999 bylo zjištěno, obdobně jako v roce 1998, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě faktur vystavenými Ing. A. K., B. 588, P., DIČ: 400-511227075, který není plátcem daně z přidané hodnoty. Správce daně zde odkázal na způsob zjištění uvedený pro kontrolní zjištění za zdaňovací období roku 1998. Skutečnost, že tento dodavatel není plátcem daně byla, zjišťována podle centrální evidence plátců daně z přidané hodnoty, a dále byla potvrzena výpovědí Ing. A. K. jako svědka dne 11. 4. 2001.

Protokol o ústním jednání č. j. 32114/02/404930/0145, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole, byl podepsán zástupcem stěžovatele Ing. J. R., z textu je výslovně patrné, že byl před podepsáním hlasitě přečten a všemi stranami schválen. Vyjádření daňového subjektu (zástupce) k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu zjištění je uvedeno výslovně jako „bez připomínek“.

Dodatečným platebním výměrem č. j. 34040/02/404921/0628 Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm dne 19. 6. 2002 dodatečně vyměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 1999 ve výši 53 022 Kč.

Daňový subjekt uplatnil dne 29. 7. 2002 právo k nahlížení do spisu. Dne 13. 8. 2002 podal zástupce daňového subjektu odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu. Tomuto odvolání bylo v plné míře vyhověno rozhodnutím č. j. 41692/02/404921/0628 ze dne 21. 8. 2002, neboť ve spise chyběl výsledek dožádání jinému správci daně, konkrétně protokol o svědeckých výpovědích na Finančním úřadě v Zábřehu, který byl v té době chybně uložen v části spisu, do které není daňový subjekt oprávněn nahlížet. Všechny dokumenty byly přetříděny a odvolání v plné míře vyhověno, čehož zástupce daňového subjektu ve dnech 4. 9. a 6. 9. 2002 využil.

Z protokolu o ústním jednání podle § 12 daňového řádu č. j.: 27523/01/400920/5175, jehož obsahem je svědecká výpověď Ing. A. K. konaná na základě dožádání Finančním úřadem v Zábřehu za účasti stěžovatele, je patrné, že svědek Ing. A. K. potvrdil, že není plátcem daně z přidané hodnoty. Údaje na fakturách týkající se daně z přidané hodnoty uvedl z neznalosti. Toto své tvrzení zopakoval i na dotaz stěžovatele.

VI.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že byl postupem žalovaného zkrácen na svých právech, neboť bylo porušeno právo stěžovatele, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům, a to v rámci práva na spravedlivý proces podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Ze správního spisu vyplývá, že podle protokolu o ústním jednání č. j. 32114/02/404930/0145 byl při projednávání zprávy o daňové kontrole přítomen za daňový subjekt zástupce stěžovatele. Stěžovatel však měl za to, že se zástupce stěžovatele dostavil na jednání k správci daně v souvislosti jiným daňovým řízením a ten pak poté započal jednat se zástupcem i ve vztahu k stěžovateli. Zástupci stěžovatele tak bylo znemožněno informovat o této skutečnosti stěžovatele. Stěžovatel se domnívá, že by správce daně měl prokázat postup, kterým započal jednání ve věci seznámení s výsledky kontroly a následně projednal zprávu daňové kontroly, a to ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně mimo jiné dokazuje *doručení vlastních písemností daňovému subjektu*. Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu má daňový subjekt právo *vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění*. Dále podle § 16 odst. 8 daňového řádu *sepiše o výsledku zjištění pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení*. Z § 16 odst. 4 písm. f) ani z § 16 odst. 8 daňového řádu nevyplyvá, že termín projednání zprávy o daňové kontrole musí být daňovému subjektu sdělen písemně, tudíž ani správce daně nemusí prokazovat doručení tohoto sdělení. Správce daně je povinen seznámit daňový subjekt či jeho zástupce se svými závěry týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i se svým stanoviskem k případným vyjádřením a návrhům daňového subjektu. Tuto povinnost správce daně splnil, neboť při projednávání byl přítomen zástupce stěžovatele. Správce daně je dále zavázán postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně

zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy. Pokud v zákoně není přesně vymezen způsob určení termínu projednání zprávy o daňové kontrole, je třeba, aby se správce daně řídil zásadou součinnosti, neboť předpokladem efektivního daňového řízení je právě vzájemná součinnost a spolupráce správce daně a daňového subjektu. V daném případě, jak už bylo výše uvedeno, je postaveno na jisto, že při projednání zprávy o daňové kontrole byl přítomen zástupce stěžovatele. Stěžovatel namítal, že se zástupce stěžovatele dostavil na jednání k správci daně v souvislosti jiným daňovým řízením a ten poté započal jednat se zástupcem i ve vztahu k stěžovateli. Zástupci stěžovatele tak bylo znemožněno informovat o této skutečnosti stěžovatele. Žalovaný naopak uváděl, že termín projednání se zástupcem stěžovatele sjednal telefonicky. Podle názoru Nejvyššího správního soudu zástupce stěžovatele měl v každém případě možnost informovat stěžovatele, neboť především mohl využít svého práva vyjádřit se k výsledku daňové kontroly a ve lhůtě poskytnuté správcem daně po dohodě s daňovým subjektem například navrhnout doplnění dokazování, rovněž mohl odmítnout jednat za stěžovatele v konkrétním termínu a vyjednat se správcem daně termín jiný. V souzeném případě proto v souladu se zásadou odpovědnosti za ochranu svých práv („každý nechť si střeží svá práva“) bylo na daňovém subjektu či jeho zástupci, aby zvolil vhodný postup. Zástupce stěžovatele neměl ke zprávě o daňové kontrole žádné připomínky, a proto nutno mít za to, že její projednání řádně ukončeno.

Nejvyšší správní soud dále posuzoval, zda má protokol o ústním jednání č. j. 32114/02/404930/0145 náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu. Stěžovatel v kasační stížnosti nekonkretizuje, které z daných náležitostí podle jeho názoru protokol postrádá. Stěžovatel pouze uvedl, že soud dospěl k právnímu názoru, že v případě, kdy protokol neobsahuje základní náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu, zcela vyhovuje poznámka, že připomínky ze strany žalobce nebyly žádné. V odůvodnění rozsudku krajského soudu však není uvedeno, že protokol neobsahuje základní náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu. Soud naopak vyslovil, že se neztotožňuje s námitkou, že protokol neobsahuje náležitosti podle § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu, a toto své tvrzení také zdůvodnil. Ve shodě s názorem krajského soudu Nejvyšší správní soud konstatuje, že vzhledem k tomu, že zástupce stěžovatele neměl žádné připomínky proti obsahu protokolu a nevyjádřil se k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu zjištění, nečinil žádné návrhy a rovněž nebylo nic opravováno či měněno, nelze správci daně vytýkat, že protokol neobsahuje námítky, návrhy na opravy či změny a údaj o tom, co bylo opraveno nebo změněno; naopak v daném případě zcela vyhovuje poznámka, že připomínky ze strany žalobce nebyly žádné. Protokol byl podepsán zástupcem stěžovatele, z textu je výslovně patrné, že byl před podepsáním hlasitě přečten a všemi stranami schválen. S ohledem na obsah spisového materiálu tak nelze přisvědčit námitce, že protokol neobsahuje náležitosti podle § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu.

Rovněž další námitku stěžovatele týkající se procesního postupu správce daně, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Stěžovatel uváděl, že obsahem vyměřovacího spisu není důkazní prostředek, který žalovaný následně označil jako důkaz - např. podklady Lesní správy Rožnov pod Radhoštěm. Lze souhlasit s tím, že žalovaný pochybil, neseznámil-li stěžovatele s důkazem – evidencí Lesní správy Rožnov. Vzhledem k obsahu z této písemnosti vyplynulo pouze to, že manželé K. vlastnili pozemky, těžili dřevo a jiné skutečnosti týkající se těchto osob (neoprávněná těžba, apod). Okolnost, že se nemohl stěžovatel s tímto dokumentem seznámit a vyjádřit se k němu, nemohla přivodit zkrácení na žádném jeho právu, které by mohlo mít samo o sobě za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Tento dokument se vztahoval k posouzení nároku na odpočet daně z přidané

hodnoty na základě daňových dokladů vystavených jiným dodavatelem - paní Z. K., nevztahoval se tedy k projednávanému případu.

Nejvyšší správní soud dále posuzoval skutečnost, že ve spise při projednání zprávy o daňové kontrole chyběl výsledek dožádání jinému správci daně, konkrétně protokol o ústním jednání podle § 12 daňového řádu č. j.: 27523/01/400920/5175, jehož obsahem je svědecká výpověď Ing. A. K. konaná na základě dožádání Finančním úřadem v Zábřehu za účasti stěžovatele. Tento nedostatek byl zhojen až rozhodnutím o odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu dne 21. 8. 2002. Nejvyšší správní soud v každém konkrétním případě posuzuje, zda k porušení procesního postupu správce daně došlo nikoliv v zanedbatelné míře, nýbrž v intenzitě, zpochybňující zákonnost posuzovaného rozhodnutí správního orgánu. *Je tak třeba vyslovení nezákonnosti správního rozhodnutí chápat i jako deklaraci toho, že míra pochybení správního orgánu překročila mez, již je vzhledem k celkové komplikovanosti řízení a s přihlédnutím k povaze rozhodované věci možno považovat za v konečném důsledku neohrožující právem chráněné zájmy účastníků, přičemž k překročení této meze může dojít jak jediným pochybením dostatečně závažného rázu, tak také větším počtem relativně samostatných pochybení, jež by snad byla vnímána jako marginální sama o sobě, ve svém úhrnu však dosahují zmíněné zásadní intenzity. Pouze takový přístup totiž koresponduje se zásadou materiálně a nikoliv pouze formálně chápaného právního státu, s níž se Nejvyšší správní soud identifikuje* (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2004, č. j. 6 A 100/2002 - 74). Naopak, vadou, která nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, je taková vada, která se týká okolností pro výsledek řízení bezvýznamných. V posuzovaném případě porušení procesních předpisů v řízení před správním orgánem, jež spočívalo v chybném postupu při seznámení daňového subjektu s důkazními prostředky, nezkrátilo stěžovatele na možnosti uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony, jež by byly způsobilé přivodit pro stěžovatele takové rozhodnutí, které by osvědčilo, že doklady, na základě kterých stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, byly vystaveny plátcem daně. Nejvyšší správní soud neshledal v posuzované věci zmíněné porušení natolik závažným a pro výsledek řízení relevantním, aby samo o sobě, bez přistoupením dalších okolností, založilo nezákonnost rozhodnutí správce daně. Jestliže jiná pochybení než shora uvedené se v řízení před správcem daně první instance ani před žalovaným nevyskytla a jestliže důkazní prostředky, s nimiž žalovaný naložil procesně nesprávným způsobem, byly pro posuzovanou věc bezvýznamné, anebo se jednalo o protokol, s jehož obsahem byl již stěžovatel seznámen, jelikož byl přítomen ústního jednání, nebylo důvodu rozhodnutí žalovaného v rámci soudního přezkumu zrušit. Procesní pravidla neexistují samoúčelně – jejich cílem je poskytování ochrany hmotně právním vztahům. Lze proto výjimečně připustit, jako je tomu v případě stěžovatele, že i když došlo k porušení procesních předpisů, jež by abstraktně vzato mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, lze napadené rozhodnutí správního orgánu nezrušit, jedná-li se o pochybení v celkovém kontextu daného řízení zjevně nevýznamné a je-li na jisto postaveno, že toto pochybení nemohlo žádným myslitelným způsobem zapříčinit jiný výsledek řízení, než jaký by nastal, pokud by k onomu pochybení nedošlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, sp.zn. 2 Afs 93/2006).

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

VII.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu