

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **BORO Praha s.r.o.,** se sídlem Pobřežní 249/46, Praha 8, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2019, čj. 40361/19/5100-41456-711929, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 7. 2020, čj. 11 Af 51/2019-59,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal zajišťovací příkazy ze dne 25. 6. 2019, čj. 5716376/19/2008-80541-108868, čj. 5716503/19/2008-80541-108868, čj. 5717539/19/2008-80541-108868, a ze dne 26. 6. 2019 čj. 5779218/19/2008-80541-108868, kterými zajistil úhradu daně z přidané hodnoty žalobkyní za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2018 a měsíců ledna až března 2019 v celkové výši 2 058 844 Kč. Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a zajišťovací příkazy potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Tvrdila, že žalovaný nerozhodl o odvolání v zákonné lhůtě 30 dnů podle § 168 odst. 1 daňového řádu, neboť vydáním výzvy k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ze dne 5. 9. 2019 (žalobkyně výzvu datuje ke dni 6. 9. 2019, kdy jí byla doručena – pozn. NSS) nebyla zastavena lhůta k vydání rozhodnutí. Žalovaný neprováděl žádné dokazování, ale pouze

napravoval své pochybení v souvislosti s předchozím dokazováním, resp. první výzvou k seznámení se s podklady ze dne 15. 8. 2019 (žalobkyně výzvu datuje ke dni 16. 8. 2019 – pozn. NSS). Žalovaný druhou výzvu vydal jen za účelem zastavení lhůty k vydání rozhodnutí. Zbylé žalobní námitky na tomto místě Nejvyšší správní soud nerekapituluje, protože nemají z hlediska posouzení kasačních námitek význam.

[3] Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalovaný napadené rozhodnutí vydal před uplynutím lhůty podle § 168 odst. 1 daňového řádu. Z textu daného ustanovení nijak nevyplývá, že by se při jeho aplikaci nemělo uplatnit pravidlo obsažené v § 33 odst. 2 téhož zákona. V souladu s tímto ustanovením proto běh lhůty započal dnem 26. 7. 2019. Od 15. 8. 2019 do 22. 8. 2019, kdy došlo k požadované součinnosti, a po dobu následujících pěti pracovních dnů došlo ke stavění běhu lhůty v důsledku první výzvy žalovaného ve smyslu § 34 daňového řádu. Zcela stejně tomu bylo od 5. 9. 2019 do 30. 9. 2019 v důsledku druhé výzvy k seznámení se se skutečnostmi a důkazy. Poslední den k vydání rozhodnutí o odvolání tak byl 2. 10. 2019, přičemž žalovaný rozhodnutí vydal 26. 9. 2019. Již žalovaný podrobně vypořádal argumentaci žalobkyně týkající se účinku druhé výzvy z 5. 9. 2019. V případě první výzvy byla žalobkyně seznámena s hodnocením důkazů získaných vlastní vyhledávací činností žalovaného. Byť se následně ukázalo, že dané důkazní prostředky nebyly důkazem předpokládané skutečnosti, nemění to nic na tom, že dokazování bylo provedeno a žalovaný tedy musel žalobkyni seznámit se zjištěnými skutečnostmi. Žalovaný se zabýval i tvrzenou nicotností druhé výzvy a zabývalo se jí i Generální finanční ředitelství, které odložilo podnět žalobkyně k prohlášení nicotnosti. Nesprávný odkaz na ustanovení daňového řádu v textu odůvodnění výzvy ji nečiní vnitřně rozpornou, a proto ani nicotnou. Podstatou výzvy bylo seznámení s hodnocením nového důkazního prostředku předloženého žalobkyní v reakci na první výzvu. Závěr žalovaného, podle kterého obě výzvy seznamovaly žalobkyni s provedeným dokazováním a vyvolávaly tak účinky předvídané § 34 daňového řadu, proto obstojí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Trvá na tom, že se zajišťovací příkazy staly podle § 168 odst. 1 daňového řádu neúčinnými. Dané ustanovení je speciální vůči pravidlu o počítání času dle § 33 daňového řádu. Běh této lhůty nemohla zastavit výzva k seznámení se s podklady podle § 115 odst. 2 daňového řádu ze dne 5. 9. 2019. Z judikatury lze vysledovat, že žalovaný tohoto institutu zneužívá, ale hlavně v tomto případě již neprováděl žádné dokazování. Pouze napravoval své pochybení při vydání první výzvy k seznámení se s podklady ze dne 15. 8. 2019. Městský soud v napadeném rozsudku neuvedl, na základě jakého důvodu měla druhá výzva opětovně prolomit lhůtu. Skutečnost, že o tomto bodu již rozhodovalo Generální finanční ředitelství, není dostatečný argument, protože soud nemůže takové rozhodnutí bez dalšího akceptovat. Správce daně v zajišťovacích příkazech nezpochybňoval, že je dodavatel stěžovatelky pracovní agenturou, a proto stěžovatelka nemohla tušit, co hodlá žalovaný v odvolacím řízení zpochybnit. Samotný fakt, zda byl dodavatel pracovní agenturou, nemůže mít dopad na DPH (k tomu odkázala na rozsudek SDEU ze dne 3. 10. 2019 ve věci C-329/18, *Altic*). Jestliže žalovaný chtěl revokovat první seznámení a nepřihlížet k provedenému důkazu, stačilo, aby to konstatoval ve svém rozhodnutí a nemusel vydávat

druhou výzvu k seznámení. Akceptování postupu žalovaného by znamenalo, že si žalovaný může vymyslet jakýkoliv důkaz, aby zastavil lhůtu k vydání rozhodnutí, a poté, co je prokázána jeho nepravdivost, dojde opětovně ke stavění lhůty. Žalovanému nešlo o seznámení stěžovatelky s novým dokazováním, které neproběhlo, ale pouze o stavění lhůty.

[5] Výzva k seznámení je paaktem, neboť ji žalovaný odůvodnil zcela nesouvisle odkazem na § 168 odst. 1 daňového řádu a kvůli této nesrovnalosti stěžovatelce není jasný záměr žalovaného, resp. nepochopila z výzvy, co jí žalovaný sděluje a jak se má zachovat. Nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle kterého odkaz na nesprávný paragraf nečiní seznámení vnitřně rozporným. Rozhodnutí státního orgánu by měla být srozumitelná a jasná. Odůvodnění nesouvisejícími paragrafy tuto podmínku nesplňuje.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. V průběhu odvolacího řízení prováděl dokazování, a proto dne 15. 8. 2019 vydal první výzvu k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Stěžovatelka na výzvu reagovala předložením důkazního prostředku, s jehož hodnocením ji žalovaný seznámil druhou výzvou ze dne 5. 9. 2019. Nemůže se ztotožnit s tvrzením, že § 168 odst. 1 daňového řádu je ve vztahu speciality k § 33 téhož zákona. První ustanovení pouze stanovuje pro konkrétní úkon správce daně specifickou lhůtu a specifické účinky jejího nedodržení. Z hlediska běhu lhůty vylučuje pouze použití § 35 odst. 2 daňového řádu. Použití jiných ustanovení o lhůtách není dotčeno. Jelikož sama stěžovatelka v odvolání opakovaně tvrdila, že její dodavatel byl agenturou práce, není příliš důvěryhodné její tvrzení, podle kterého nemohla tušit, co hodlá žalovaný zpochybnit. Žalovaný byl v podobné situaci jako ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku ze dne 27. 9. 2018, čj. 4 Afs 156/2018-32. První výzvou žalovaný stěžovatelku seznámil s hodnocením důkazních prostředků získaných vlastní vyhledávací činností, a to v její neprospěch. Byl tedy povinen první výzvu vydat. Souhlasí s tím, že druhou výzvou došlo fakticky k popření dříve provedeného dokazování. Podle toho ale nelze posuzovat, zda žalovaný prováděl dokazování. Hodnoceným důkazním prostředkem byla v tomto případě písemnost předložená stěžovatelkou. Jestliže sama předložila důkazní prostředek, jen stěží mohla očekávat, že nebude hodnocen. Žalovaný výzvy vydával v době existence dvou protichůdných judikaturních proudů vykládajících § 115 odst. 2 daňového řádu (k tomu odkázal na usnesení NSS ze dne 10. 10. 2018, čj. 1 Afs 438/2017-32). S ohledem na způsob hodnocení stěžovatelkou navrženého důkazního prostředku ji nemohlo seznámení zkrátit na jejích právech víc, než kdyby odvolání rovnou zamítl. Postup žalovaného je v souladu s rozsudkem NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52. Přesvědčení stěžovatele, že smyslem vydání druhé výzvy bylo zastavení lhůty, postrádá podklad. Žalovanému také uniká smysl odkazu žalovaného na rozsudek sp. zn. 4 Afs 156/2018, ve kterém bylo důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného právě nevydání výzvy. Vada druhé výzvy není takové povahy, aby mohla mít za následek nicotnost.

[7] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, ve které uvedla, že se žalovaný nevyjádřil k zásadní otázce, jaký vliv mělo mít údajné chybějící povolení dodavatele k provozování pracovní agentury. Odkázala na rozsudky SDEU ze dne 17. 2. 2005 ve věci C-453/02 a C-462/02, *Edith Linneweber a Savvas Akriditis*, ze dne 29. 6. 2000 ve věci C-455/98, *Salumets a ostatní*, ze dne 7. 7. 2010 ve věci C-381/09, *Gennaro Curia*, ze

dne 27. 11. 2003 ve věci C-497/01, *Zita Modes,* ze dne 29. 6. 1999 ve věci C-158/98, *Coffeeshop Siberie*, ze dne 28. 5. 1998 ve věci C-3/97, *Goodwin and Unstead*, ze dne 25. 2. 1999 ve věci C-349/96, *CPP*, ze dne 11. 6. 1998 ve věci C-283/95, *Fischer,* ze dne 6. 12. 1990 ve věci C-343/89, *Witzemann*, ze dne 5. 7. 1988 ve věci C-289/86, *Happy Family*, ze dne 5. 7. 1988 ve věci C-269/86, *Mol*, a ze dne 28. 2. 1984 ve věci C-294/82 *Senta Einberger*. Z nich plyne, že pro nárok na odpočet daně je zcela nepodstatné, zda dodavatel měl povolení. Už jen z tohoto důvodu nemůže vést seznámení stěžovatelky s tímto důkazem (navíc nepravdivým) k prodloužení lhůty. A jeho revokace v rámci druhé výzvy už vůbec ne. Co se týče vztahu § 168 odst. 1 a § 33 daňového řádu, v prvním z nich je výslovně uvedeno, že lhůta běží ode dne podání odvolání. Pokud by chtěl zákonodárce použít obecný § 33, použil by např. formulace „*od podání*", a pak by lhůta počala běžet ode dne následujícího. Ani procesní opatrnost při vydávání druhé výzvy nemůže jít k tíži stěžovatelky.

[8] V návaznosti na to žalovaný zaslal soudu dupliku. V ní zopakoval, že otázku dodavatelova povolení učinila sama stěžovatelka relevantní svou odvolací argumentací. Žalovaný si je vědom principu, podle kterého osvobození od DPH na výstupu či nárok na odpočet DPH na vstupu nemohou být odepřeny na základě samotné ilegality plnění, pokud takové plnění soutěží na jednom trhu se shodnými plněními legálními. Předpoklad stanovení daně však nespočíval v samotném chybějícím povolení dodavatele, ale v účasti stěžovatelky v podvodném řetězci. Ze stěžovatelkou odkazované judikatury neplyne, že by se jednalo o skutečnost irelevantní pro posouzení vědomosti o zapojení do tohoto řetězce. Pokud by tedy tato skutečnost byla prokázána, mohla zvýšit pravděpodobnost budoucího stanovení daně, a tedy byla relevantní ve vztahu k obavě ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Dále setrval na své argumentaci týkající se vztahu § 168 odst. 1 a § 33 daňového řádu a zopakoval, že procesní opatrností při vydávání druhé výzvy nemohla být stěžovatelka nijak zkrácena na svých právech.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Úvodem je třeba zdůraznit, že stěžovatelka obsah kasační stížnosti převážně doslovně převzala ze své žaloby. Změnila pouze označení své osoby (z žalobkyně na stěžovatelku). Judikatura již v minulosti dospěla k závěru, podle kterého za situace, kdy se krajský (městský) soud v napadeném rozsudku žalobní argumentací řádně zabývá a stěžovatel se v kasační stížnosti přesto omezí na pouhé zopakování svých žalobních námitek, jsou takové kasační námitky nepřípustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť se opírají jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Kasační stížnost je totiž opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Předmětem přezkumu je tedy primárně dané rozhodnutí (anebo řízení o žalobě), nikoliv jemu přecházející správní (daňové) řízení a žalobou napadená rozhodnutí. Stěžovatel tak musí v kasační stížnosti polemizovat se závěry, které ve věci

zaujal krajský soud, nikoliv jen dále opakovat již vypořádanou žalobní argumentaci (viz usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Nepřípustná je proto ve výše uvedeném smyslu argumentace obsažená v odst. 5 až 12 a 15 až 20 kasační stížnosti. Smyslem povinného zastoupení advokátem v řízení o kasační stížnosti je přitom umožnit kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského soudu. Kasační stížnost by proto měla především reagovat na konkrétní závěry rozsudku, zdůraznit přiléhavou judikaturu a vyložit nejpodstatnější námitky. Nejvyšší správní soud také připomíná, že řízení před správními soudy ovládá dispoziční zásada, v jejímž důsledku může kvalita kasační stížnosti předurčit rozsah soudního přezkumu (viz rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54). Nejvyšší správní soud se proto bude zabývat jen těmi námitkami, které směřují proti závěrům napadeného rozsudku, a to v takové míře konkrétnosti, v jaké byly uplatněny.

[12] Jak plyne z § 168 odst. 1 daňového řádu, *pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije*. Pro běh této lhůty je v kontextu nyní posuzované věci podstatný § 34 odst. 1 téhož zákona, podle kterého *pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.* Takovou výzvou k součinnosti ve smyslu citovaného ustanovení je i výzva k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 odst. 2 daňového řádu (k tomu viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2018, čj. 29 Af 47/2016-70, a v jeho bodech 79. a 80. citovanou literaturu).

[13] Pokud jde o projednatelné námitky, stěžovatelka předně upozorňuje na to, že napadený rozsudek (ani rozhodnutí žalovaného, na které městský soud odkázal) neobsahuje důvody, na jejichž základě městský soud dospěl k závěru, že druhá výzva k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy (ze dne 5. 9. 2019) stavěla běh lhůty k vydání rozhodnutí. Tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou. Městský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný nejprve provedl dokazování důkazními prostředky získanými vlastní vyhledávací činností (a s jejich hodnocením stěžovatelku seznámil v rámci první výzvy ze dne 15. 8. 2019), nicméně stěžovatelka na tuto výzvu zareagovala a předložila důkazní prostředky, které žalovaný provedl a dospěl na jejich základě k závěru, že jeho předchozí skutková zjištění (s nimiž stěžovatelku seznámil v první výzvě) nejsou správná. Podle městského soudu žalovaný i před vydáním druhé výzvy prováděl dokazování, a proto musel stěžovatelku seznámit se skutečnostmi, které zjistil. Takové odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud z hlediska přezkoumatelnosti za dostatečné. Městský soud navíc vedle toho odkázal na podrobnější závěry žalovaného, který se touto námitkou již zabýval a s jehož závěry se ztotožnil, což je obecně z hlediska přezkoumatelnosti rozsudku rovněž akceptovatelný postup (viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 119/2005-118).

[14] Stěžovatelka dále zpochybňuje závěr městského soudu týkající se námitky nicotnosti druhé výzvy, neboť městský soud při jejím vypořádání odkázal na závěry Generálního finančního ředitelství, které se podnětem k prohlášení nicotnosti zabývalo.

K tomu je třeba zdůraznit, že napadený rozsudek na jeho závěrech nestojí. Městský soud pouze poukázal na to, že se touto otázkou již zabývalo i Generální finanční ředitelství, které podnět odložilo. Vedle toho ale městský soud v souladu s výše citovaným rozsudkem sp. zn. 8 Afs 119/2005 přezkoumatelně vyložil, proč žalobní námitku neshledal důvodnou (vyložil, proč nepovažuje výzvu za vnitřně rozpornou a co bylo jejím smyslem). Otázka, zda je odkaz na závěry Generálního finančního ředitelství relevantním či dostačujícím argumentem, proto v kontextu nyní posuzované věci nemá vliv na zákonnost či přezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[15] Nad rámec námitek zkopírovaných z žaloby stěžovatelka k namítané nicotnosti druhé výzvy dodala, že nesouhlasí se závěrem, podle kterého odkaz na nesprávné zákonné ustanovení nečiní výzvu vnitřně rozpornou, neboť má za to, že rozhodnutí musí být srozumitelné a jasné. Ani tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. S ohledem na stručnost a obecnost této námitky lze pouze v krátkosti přisvědčit závěrům městského soudu a žalovaného, že pouhý nesprávný odkaz na zákonné ustanovení (žalovaný hovořil o „*obavách ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu*“ namísto § 167 odst. 1 daného zákona) nečiní rozhodnutí nicotným pro vnitřní rozpornost ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Z výzvy k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi je totiž bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, co je jejím obsahem a smyslem a samotný nesprávný odkaz na zákonné ustanovení na tom z hlediska nicotnosti nemohl nic změnit. V této souvislosti je nutné rozlišovat mezi „běžnou“ nezákonností a nicotností rozhodnutí (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 3. 2013, čj. 7 As 100/2010-65, č. 2837/2013 Sb. NSS). Jak plyne z rozsudku NSS ze dne 2. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001-96, dílčí nedostatky rozhodnutí nemohou založit jeho nicotnost. Takovým dílčím nedostatkem je v nyní posuzované věci i nesprávný odkaz na zákonné ustanovení v odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[16] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že další argumentaci stěžovatelka uplatnila v replice k vyjádření žalovaného. Proto se dále zabýval námitkami uplatněnými v replice. Co se týče vztahu pravidel pro počítání času upravených v § 33 odst. 2 daňového řádu a běhu lhůty k vydání rozhodnutí podle § 168 téhož zákona, Nejvyšší správní soud se touto otázkou již zabýval v rozsudcích ze dne 25. 11. 2020, čj. 4 Afs 48/2019-39, a ze dne 21. 12. 2021, čj. 2 Afs 389/2019-87, ve kterých dospěl k závěru, že se na běh lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu aplikuje § 33 odst. 2 daňového řádu. V nyní posuzované věci neshledal důvod se od tohoto závěru odchylovat. Takovým důvodem není ani stěžovatelem zdůrazňované rozlišení mezi slovy „*ode dne, kdy bylo podáno*“ obsaženými v § 168 odst. 1 daňového řádu a slovy „*od podání*“. Jestliže je stěžovatel přesvědčený, že se tato slova svým významem liší (a v prvním případě má podle jeho názoru lhůta začít běžet již daným dnem, kdežto ve druhém případě až ode dne následujícího), neshledává Nejvyšší správní soud pro takový závěr žádné opodstatnění, neboť obě formulace jsou v zásadě totožné. Ostatně i odborná literatura uvádí, že den počátku lhůty není s ohledem na § 33 daňového řádu nikdy spojen se dnem uskutečnění podání, avšak od toho je toliko odvozován. Dnem počátku běhu lhůty je tak vždy teprve den následující po obdržení podání osoby zúčastněné na správě daní (viz komentář k § 34 daňového řádu v LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád.* 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021). I kdyby navíc Nejvyšší správní soud této argumentaci stěžovatelky přisvědčil, na důvodnost kasační stížnosti by to nemělo vliv, neboť posun lhůty o jediný den by

v případě stěžovatelky z hlediska dodržení lhůty pro vydání odvolacího rozhodnutí nic nezměnil (rozhodnutí žalovaného bylo vydáno 26. 9. 2019 a konec lhůty připadl na 2. 10. 2019).

[17] Dále v replice stěžovatelka polemizuje s vyjádřením žalovaného, který se pokoušel objasnit své úvahy, které jej vedly k vydání druhé výzvy, přičemž zmínil, že tak činil mj. i z procesní opatrnosti a ani jiný postup (tj. zamítnutí odvolání bez předchozího seznámení stěžovatelky s hodnocením nově provedeného důkazu v samostatné druhé výzvě) by z hlediska žalobkyně nevedl k příznivějšímu výsledku řízení, naopak takto žalovaný žalobkyni umožnil v plné míře na výsledky dokazování reagovat. Na takovém zdůvodnění nicméně nestojí ani žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, ani napadený rozsudek městského soudu. Jedná se pouze o doplňující argumentaci, kterou žalovaný předložil teprve v průběhu řízení před městským soudem. Jak bylo již výše uvedeno, městský soud své závěry v tomto směru založil na tom, že žalovaný byl povinen vydat druhou výzvu, protože prováděl dokazování, s jehož výsledky musel stěžovatelku seznámit. Současná polemika stěžovatelky se zcela jinými důvody, než na kterých stojí stěžejní závěr napadeného rozsudku, jehož závěry (a nikoliv vyjádření žalovaného) by měla nyní zpochybňovat, proto nemůže vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku.

[18] Stěžovatelka též v replice s odkazem na řadu rozsudků SDEU namítá, že ani jedna z výzev nemohla způsobit stavění (prodloužení) lhůty k rozhodnutí o odvolání, neboť prokazované skutečnosti (zda dodavatel měl povolení pro provoz pracovní agentury) pro posouzení věci nebyly relevantní a žalovanému tedy šlo jen o prodloužení lhůty. K tomu lze předně v obecné rovině poznamenat, že výzvě k poskytnutí součinnosti, která by neměla žádnou souvislost s relevantními okolnostmi a jejímž jediným cílem by zjevně bylo účelové prodloužení lhůty k vydání rozhodnutí podle § 168 odst. 1 daňového řádu, by skutečně nebylo možné přiznat kýžené účinky. Jak uvádí i odborná literatura, „*mezi rozhodnutím či úkonem, který je svázán určitou lhůtou, a požadovanou součinností musí existovat vzájemná souvislost (návaznost). Nelze proto docílit účinku stavění běhu lhůty požadavkem součinnosti, který s vydáním daného rozhodnutí nebo vykonáním určitého úkonu vůbec nesouvisí.* (...) *Instrumentu stavění lhůty nelze použít tak, že správce daně zneužívaje svého výsadního postavení, vyzve k součinnosti osoby, jejichž účast není zcela nezbytná, ve snaze prodlužovat si lhůtu, kterou je vázán. Pokud by bylo prokázáno, že účelem takového konání byla primárně snaha o to prodloužit časový prostor, který má správce daně k dispozici, přičemž úkon samotný není nutně nezbytný pro další průběh řízení (postupu), nelze na takovýto úkon vztahovat účinky stavění běhu lhůty podle tohoto ustanovení*“ (viz komentář k § 34 v BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář.* I. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011).

[19] Obdobnou námitku stěžovatelka uplatnila již v žalobě, kde rovněž v části věnující se zákonností výzev (konkrétně v bodě 37) s odkazem na judikaturu SDEU tvrdila, že zjišťované skutečnosti pro věc nebyly relevantní a nemohou mít dopad na DPH. Městský soud na tuto námitku reagoval tak, že se ztotožnil se závěry, které žalovaný učinil v bodech 43 a násl. rozhodnutí. Tam se žalovaný významem povolení k provozu pracovní agentury zabýval. Vyložil, že judikatura SDEU, podle které nelze odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu přijetí plnění od subjektu bez příslušného povolení, na věc nedopadá, protože v případě stěžovatelky stojí závěr o pravděpodobném budoucím odepření nároku na odpočet na odlišných skutečnostech, které jsou samy o sobě

dostatečné. (Ne)existenci povolení na straně dodavatele ale žalovaný vnímal jako jednu z objektivních okolností nasvědčujících vědomosti stěžovatelky o podvodu. Byť stěžovatelka v průběhu odvolacího řízení prokázala, že její dodavatel toto povolení měl, žalovaný i na základě jiných skutečností dospěl k závěru, že o zasažení přijatého plnění podvodem věděla či mohla a měla vědět.

[20] Stěžovatelka nyní pouze rozhojnila svou argumentaci o odkazy na řadu dalších rozsudků SDEU, nijak ale nereaguje na konkrétní závěry žalovaného, resp. městského soudu, který je do svého rozsudku přejal, podle nichž zjišťovaná skutečnost (otázka, zda měl dodavatel stěžovatelky příslušné povolení) byla relevantní a vztahovala se k posouzení jiných otázek, než se stěžovatelka domnívá, resp. kterých se týká jí odkazovaná judikatura SDEU. Z její argumentace ani z rozsudků, na které odkazuje, neplyne, že by bylo zcela vyloučeno, aby byla tato otázka zohledněna jako jedna z indicií svědčících o naplnění vědomostní stránky účasti na podvodném jednání. Stěžovatelka tak nepředestřela žádnou ucelenou argumentaci, která by zpochybnila výše uvedené závěry městského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. června 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu