



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Central Europe Mark s.r.o.**, se sídlem Hlavní třída 87/2, Český Těšín, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 5. 2024, č. j. 25 Af 155/2020 - 84,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 14. 7. 2015 zahájil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015. Žalobkyně tvrdila, že pořídila od polské společnosti Tacon, Sp. z o. o. zboží, které následně dodala slovenskému odběrateli, společnosti PROcar media, s. r. o. (dále jen „PROcar“), to vše formou třístranného obchodu ve smyslu § 17 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Správce daně však dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že kupujícím předmětného zboží byla

skutečně společnost PROcar. Zároveň vyhodnotil, že ekonomická činnost žalobkyně postrádá reálný základ – žalobkyně zejména nevykazuje zdanitelná plnění, nevlastní nemovitý ani cennější movitý majetek a nemá zřízen bankovní účet; vyvstala mu proto obava o dobytost eventuálně doměřené DPH. Správce daně proto vydal dne 27. 7. 2020 pod č. j. 2998995/20/3202-80546-801542 zajišťovací příkaz, kterým v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 103 ZDPH, uložil žalobkyni uhradit částku 1 316 670 Kč, a to k zajištění dosud nestanovené DPH.

[2] Žalobkyně se proti danému zajišťovacímu příkazu bránila odvoláním, o němž rozhodl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 2. 10. 2020, č. j. 37964/20/5100-41456-711929, tak, že se podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobkyně zamítá a zajišťovací příkaz se potvrzuje.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který ji svým rozsudkem ze dne 13. 10. 2021, č. j. 25 Af 155/2020 - 48, zamítl. Nejvyšší správní soud však na základě následné kasační stížnosti žalobkyně uvedený rozsudek krajského soudu svým rozsudkem ze dne 31. 1. 2024, č. j. 3 Afs 403/2021 - 29, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu jednání. Kasační soud totiž vyhodnotil, že krajský soud neposkytl žalobkyni dostatečnou lhůtu k přípravě na jednání ve smyslu § 49 odst. 1 věty první s. ř. s.

[4] Žalobkyně následně namítala, že v její situaci nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. U jednání dne 24. 4. 2024 uvedla, že na projednávanou věc dopadají závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, resp. z něj vycházejícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, publ. pod č. 4336/2022 Sb. NSS, a rozsudku SDEU ze dne 29. 2. 2024 ve věci C-676/22, *B2 Energy*, resp. z něj vycházejícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021 - 84. Rovněž tvrdila, že v projednávaném případě existují indicie o tom, že předmětné zboží bylo dodáno na Slovensko, kde jej převzal zaměstnanec slovenské společnosti TOPTRANS EU a. s. (dále jen „TOPTRANS“), jemuž je toto jednání přiřitatelné a který je plátcem DPH. Při jednání dne 22. 5. 2024 odkázala na odpovědi slovenské daňové správy na žádosti správce daně o výměnu informací (dále jen „odpovědi SDS“); z nich podle žalobkyně vyplývá, že předmětné zboží bylo dodáno slovenské společnosti GGB, s.r.o. (dále jen „GGB“), která byla v pozici zahraničního plátce DPH. Tato skutečnost byla v době vydání zajišťovacího příkazu prokázána. Nadto žalobkyně uvedla, že správce daně výsledek zahraničního dožádání znal již v roce 2019, do veřejné části spisu jej však přeřadil až roku 2021.

[5] Krajský soud napadeným rozsudkem předmětnou žalobu opětovně zamítl. V jeho odůvodnění mimo jiné uvedl, že žalobní námitky vztahující se k tvrzenému nesplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu nejsou důvodné. Co se týče judikatury ve věcech *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy*, tu lze podle soudu na projednávaný případ aplikovat v modifikované podobě s ohledem na specifický režim zajišťovacího příkazu. V nyní posuzované věci je třeba podle soudu posoudit, zda „v okamžiku, kdy rozhodoval žalovaný ve věci zajišťovacího příkazu, byly ve spise obsaženy ne toliko indicie, nýbrž ucelená soustava důkazů, která jednoznačně ukazovala, že odběratelem byl jiný plátc DPH.“

pokračování

S ohledem na to soud dovodil, že účastníkům řízení nelze poskytnout „*prostor pro nová tvrzení a jejich zhodnocení, jako v případě jiných řízení.*“ Soud pak dospěl k závěru, že v momentu rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu nebylo možné na základě informací v daňovém spise jednoznačně odběratele předmětného zboží určit (srov. odst. 54 napadeného rozsudku). Ze spisu lze dospět k závěru, že mezi společnostmi PROCar, TOPTRANS, GGB a dalšími, s nimiž se pojí některé relevantní skutkové okolnosti, lze nalézt určité propojení; ze zjištěného skutkového stavu ke dni vydání zajišťovacího příkazu však skutečný odběratel předmětného zboží nevyplývá. Krajský soud rovněž podotkl, že žalobkyně v průběhu dvou jednání před soudem označila postupně dvě různé společnosti, které podle ní byly odběratelem předmětného zboží. Ani aplikace judikatury ve věcech *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy* tak nepředstavovala podle soudu důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatelka má za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť z něj není zřejmé, jak krajský soud dospěl ke svým závěrům, které se týkají aplikace judikatury ve věcech *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy*. Soud namísto toho pouze odkázal na stávající judikaturní závěry. Stěžovatelce rovněž není jasné, proč by její oprávnění doplnit žalobu mělo být v daném případě popřeno tím způsobem, že „*nestačí poukázat na indicie, ale je potřeba nalézt jistotu o identitě jiného odběratele.*“

[8] Stěžovatelka krajskému soudu rovněž vytýká, že podle jeho právního posouzení mohou judikaturní zvraty dopadat v její neprospěch, což je však v právním státě nemyslitelné. Žalovaný se naopak měl při svém rozhodování řídit závěry věci *Kemwater ProChemie*, a pokud tak nečinil, odebral stěžovatelce příležitost prokazovat existenci faktického odběratele předmětného plnění.

[9] Dále stěžovatelka rozporuje právní posouzení krajského soudu, podle něhož nelze na základě daňového spisu jednoznačně určit odběratele předmětného plnění. Podle stěžovatelky naopak z daňového spisu jasně vyplývá, že skutečným odběratelem byla slovenská společnost GGB; to je konkrétně patrné z odpovědi SDS. Správce daně navíc tuto informaci před stěžovatelkou déle než dva roky tajil, neboť odpovědi SDS (konkrétně odpověď pod č. j. 3624624/19/3212-60561-804426) záměrně ponechal v neveřejné vyhledávací části spisu. Stěžovatelka proto tuto informaci neměla. Správce daně teprve následně provedl tzv. tichou žurnalizaci, když převedl odpovědi SDS do kontrolní části spisu; tímto však postupoval v rozporu se závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 2. 2017, č. j. 62 Af 58/2015 - 63.

[10] Stěžovatelka rovněž poukazuje na obsah rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS, podle něhož soud doplňuje procesní aktivitu daňového subjektu, pokud se podklady rozhodnutí nachází v neveřejné části daňového spisu, protože se daňový subjekt nemůže proti jejich relevanci a obsahu efektivně bránit. Stěžovatelka namítá, že krajský soud na tuto povinnost

rezignoval, pokud nezohlednil, že skutečný odběratel byl v daňovém spisu již identifikován.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s obsahem napadeného rozsudku a Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se v rámci vypořádání kasačních námitek nejprve zaměří na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Platí totiž, že v případě existence vad stanovených v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[15] Stěžovatelka má za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, přičemž podle obsahu námítky jde zjevně o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. V napadeném rozsudku sice krajský soud aplikoval závěry rozsudků ve věcech *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy* (srov. odst. 53 a 54 napadeného rozsudku); není však jasné, na základě jaké úvahy ke svým závěrům dospěl. Stejně tak soud podle stěžovatelky nezduvodnil svůj právní názor týkající se omezení jejího oprávnění doplnit žalobu. Nejvyšší správní soud podotýká, že nepřezkoumatelnost je primárně založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS). Tvrzená vada směřuje výhradně k nesprávnému (či nedostatečnému) právnímu posouzení, nejedná se proto buď o potenciální důvod nepřezkoumatelnosti. Ani Nejvyšší správní soud sám *ex officio* neshledal, že by napadený rozsudek byl v jakémkoli ohledu nepřezkoumatelný, důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto dán není.

[16] Pokud jde o důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kasační soud předesílá, že podle § 167 odst. 1 daňového řádu, „[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“

[17] Podstata výše uvedené námítky nesprávného právního posouzení směřuje zřetelně k tomu, že stěžovatelka nesouhlasí se způsobem, jakým krajský soud na pojednávanou věc aplikoval judikaturu ve věcech *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy*. Nejvyšší správní soud

pokračování

předně se stěžovatelkou nesouhlasí v tom, že by krajský soud nevysvětlil svůj právní názor v souvislostech s danou judikaturou. V odst. 50 napadeného rozsudku předestřel, že podle rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* „nelze odepřít nárok na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován, jestliže ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že její dodavatel nutně měl postavení osoby povinné k DPH.“ Rovněž poukázal na závěry rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy*, z něhož vyplývá, že „dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít nárok na osvobození od DPH, pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.“

[18] Krajský soud následně zohlednil, že stěžovatelka v řízení o žalobě tvrdila, že odběratelem předmětného zboží mohla být společnost odlišná od původně označeného odběratele, společnosti PROCar. Při ústních jednáních totiž poukázala na společnosti TOPTRANS a GGB, kterým bylo zboží dodáno (srov. odst. 52 napadeného rozsudku). Krajský soud však rovněž upozornil, že se závěry rozsudků ve věcech *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy* svým obsahem vztahují k řízení o stanovení, resp. doměření daně, nikoli o vydání zajišťovacího příkazu. S ohledem na specifickou povahu zajišťovacího příkazu, jeho odlišný účel i jiné podmínky jeho vydání oproti dodatečnému platebnímu výměru je třeba aplikovat danou judikaturu tak, že soud pouze zváží, zda správce daně mohl v době vydání zajišťovacího příkazu na základě obsahu daňového spisu jednoznačně určit odběratele, který měl postavení plátce DPH. Podle Nejvyššího správního soudu tak je z napadeného rozsudku patrné, proč krajský soud dospěl k uvedenému právnímu posouzení.

[19] Zdejší soud doplňuje, že se s právním hodnocením krajského soudu ztotožňuje. Výše citovaná rozhodovací praxe SDEU zřetelně sleduje zájem na naplnění zásady daňové neutrality: „Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality,“ (srov. odst. 40 rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*; obdobně odst. [29] rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 291/2021 - 84, ve věci *B2 Energy*). K zachování daňové neutrality slouží nalézací řízení, typicky řízení o doměření daně (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, odst. [16], [23] a [24], nebo ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018 - 49, odst. [31] a násl.). Právě zde totiž dochází ke stanovení daně ve smyslu § 147 daňového řádu. Z právního názoru SDEU ve věcech *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy* zřetelně vyplývá, že pokud v rámci tohoto nalézacího řízení správce daně zjistí, že neutralita daně je zachována (tím, že plnění bylo dodáno plátcí DPH), pak není namístě nárok na odpočet DPH odepřít.

[20] Řízení o vydání zajišťovacího příkazu naopak plní roli řízení při placení daní, jehož cílem je eliminovat existující opodstatněné riziko zmaření výběru daně, která bude pravděpodobně v budoucnu stanovena (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu

ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017 - 38, odst. [25], ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, odst. [32], publ. pod č. 3541/2017 Sb. NSS, nebo ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, odst. [13]). Institut zajišťovacího příkazu tak představuje tzv. předstižné rozhodnutí, v jehož rámci nevychází správce daně z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto „*nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by uskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím,*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, odst. [13]). Tytéž závěry opakuje recentní judikatura kasačního soudu i ve vztahu k vlivu citovaných rozsudků SDEU na řízení o vydání zajišťovacího příkazu (srov. rozsudky ze dne 22. 5. 2024, č. j. 1 Afs 130/2023 - 43, odst. [36], a ze dne 24. 2. 2025, č. j. 4 Afs 235/2023 - 53, odst. [49]).

[21] Z uvedeného zřetelně vyplývá odlišný účel řízení o stanovení (doměření) daně a řízení o vydání zajišťovacího příkazu k zajištění dosud nestanovené daně. Citovaná judikatura SDEU je primárně použitelná pro nalézací řízení s ohledem na její výslovný obsah i vzhledem k uvedenému odlišnému účelu nalézacího řízení. Správce daně totiž teprve na jeho konci vyhodnocuje výši stanovené (doměřené) daně, respektive splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. V řízení o vydání zajišťovacího příkazu naopak není jeho primární povinností vyhodnotit skutkové okolnosti související se splněním podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, jelikož se řízení vede o jiné otázce. Nejvyšší správní soud však souhlasí s tím, že je s ohledem na zásadu ekonomie řízení rozumné i v daném řízení aplikovat závěry předmětné judikatury SDEU, pokud z doposud zjištěných skutečností jednoznačně plyne, že odběratelem zboží v dané věci byl plátc DPH, a proto k daňové ztrátě nemohlo dojít. Pokud však takový závěr z daňového spisu v momentu rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně neplyne, není správce daně s ohledem na judikaturu uvedenou v předchozím odstavci povinen obsáhle zjišťovat a hodnotit skutečnosti, které jsou relevantní pro řízení o stanovení (doměření) daně, nikoli pro posouzení splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu.

[22] Tímto je vypořádána i polemika stěžovatelky týkající se omezení jejího práva doplnit žalobu; správce daně mohl vycházet toliko z informací uvedených v daňovém spise a doplnění žaloby o jiná skutková tvrzení (týkající se totožnosti odběratele) nemohou jeho závěry zpětně ovlivnit. Lze doplnit, že stěžovatelce tento postup nijak nebrání uvést další skutečnosti v rámci nalézacího řízení. Stěžovatelka dále zpochybňuje závěr krajského soudu, podle něhož lze v řízení o vydání zajišťovacího příkazu aplikovat danou judikaturu SDEU pouze tehdy, panuje-li jistota o tom, že skutečný odběratel byl plátcem DPH. Zdejší soud k této námitce upozorňuje, že uvedená podmínka vyplývá výslovně z obsahu rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* (srov. odst. [16] tohoto rozsudku). Úkolem správce daně je zajistit, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu aplikovaný např. v rozsudku zdejšího soudu ze dne 22. 4. 2024, č. j. 8 Afs 190/2022 - 49, odst. [21]). Pokud správce daně zjišťuje, zda v konkrétním případě vznikla daňová ztráta, nemůže si vystačit s poukázáním na indicie o identitě odběratele, jak tvrdí stěžovatelka. Daná námitka není důvodná.

pokračování

[23] Stěžovatelka dále tvrdí, že krajský soud použil závěry citovaných rozsudků SDEU představující judikaturní obrat v její neprospěch. S tímto názorem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí, neboť závěry rozsudků ve věcech *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy* rozšiřují stěžovatelce možnosti, jimiž může dosáhnout odpočtu DPH. Jestliže v okamžiku vydání zajišťovacího příkazu nebyl z daňového spisu jednoznačně patrný faktický odběratel předmětného zboží, jedná se o otázku skutkovou, nikoli negativního vlivu judikatury na pozici stěžovatelky. Namítá-li dále, že jí daňové orgány odebraly příležitost prokazovat existenci faktického odběratele, kasační soud pouze podotýká, že tuto možnost má dále v řízení o stanovení (doměření) daně a nijak v ní omezena není; řízení o vydání zajišťovacího příkazu k tomuto účelu neslouží.

[24] Podle další kasační námitky krajský soud opomenul, že skutečným odběratelem předmětného zboží byla slovenská společnost GGB, jak je patrné z odpovědi SDS. K tomuto zdejší soud upozorňuje, že stěžovatelka zcela ignoruje obsah napadeného rozsudku v odst. 48 a 54. Krajský soud v nich výslovně uvedl, že v rámci posouzení případu vážil i skutečnosti vyplývající z odpovědi SDS. Podle nich společnost GGB v provedeném obchodu určitým způsobem figurovala, avšak tyto podklady samostatně ani v kombinaci s dalšími nepostačují pro jednoznačný závěr o totožnosti konkrétního odběratele. Je vhodné doplnit, že i správce daně se touto otázkou důsledně zabýval (srov. str. 11 až 20 zajišťovacího příkazu) a že odpovědi SDS nepředstavují jediný podklad zajišťovacího příkazu, jak plyne z daňového spisu. Nejvyšší správní soud proto závěrům krajského soudu nemá v tomto směru co vytknout.

[25] Stěžovatelka dále tvrdí, že jí správce daně účelově omezil přístup k obsahu odpovědi SDS tím, že je ponechal v neveřejné části spisu. Nejvyšší správní soud na tomto místě poukazuje na to, že správce daně vyhotovil zajišťovací příkaz dne 27. 7. 2020 a téhož dne jej dodal do datové schránky právního zástupce stěžovatelky. Datová zpráva byla následně doručena dne 6. 8. 2020 tím, že se oprávněná osoba do datové schránky přihlásila. Správce daně však již dne 31. 7. 2020 úředním záznamem pod č. j. 3061989/20/3212-60561-804426 přeřadil odpovědi SDS (včetně odpovědi pod č. j. 3624624/19/3212-60561-804426) z vyhledávací části spisu do kontrolní části spisu. Stěžovatelka se proto s obsahem daňového spisu (i odpověďmi SDS) mohla seznámit bezprostředně poté, co jí byl zajišťovací příkaz doručen. Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani v tom směru, že správce daně obsah odpovědi SDS vedl ve vyhledávací části spisu po dobu delší než dva roky; první odpověď (stěžovatelkou označenou) obdržel dne 16. 10. 2019, druhou pak 10. 3. 2020. Rovněž je vhodné zmínit, že zajišťovací příkaz obsahoval informaci o tom, že správce daně požádal slovenského správce daně o mezinárodní výměnu informací, přičemž od něj obdržel mimo jiné odpověď pod č. j. 3624624/19/3212-60561-804426 [srov. str. 19, část h) zajišťovacího příkazu]. Stěžovatelka proto taktéž nemůže přesvědčivě tvrdit, že o existenci odpovědi SDS nevěděla. Lze uzavřít, že jí v danou chvíli nic nebránilo do daňového spisu nahlédnout.

[26] Tímto je rovněž vypořádána kasační námitka vztahující se k postupu krajského soudu v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230. Z něj vyplývá, že získal-li správce daně vyhledávací činností „relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně [...], pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé

údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny. Za účelem, aby soud plně dostal smyslu soudního přezkumu, pak ve fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu [...], soud „supluje“ procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu,“ (zvýraznění doplněno). Kasační soud se s uvedenou judikaturou sice ztotožňuje, avšak vzhledem k výše uvedené procesní historii neodpovídá její aplikace okolnostem projednávaného případu. Stěžovatelka se totiž před podáním žaloby dne 4. 12. 2020 mohla zcela zjevně seznámit s obsahem odpovědi SDS, neboť ty v té době již součástí vyhledávací části spisu nebyly. Krajský soud proto její procesní aktivitu suplovat nemusel.

[27] Konečně má stěžovatelka za to, že správce daně v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 1. 2. 2017, č. j. 62 Af 58/2015 - 63, provedl tzv. tichou žurnalizaci odpovědi SDS. Ani s tímto Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Lze poukázat na obsah daného rozsudku, podle něhož je třeba uvedeným pojmem rozumět žurnalizaci „*spisu v průběhu odvolacího řízení (přeřazení dokumentů z vyhledávací části spisu do části spisu žalobci přístupné)*, [která] *byla ve skutečnosti reakcí na výtky žalobce k neúplnosti podkladu rozhodnutí žurnalizovaného v jemu přístupném spisu již v průběhu řízení před prvostupňovým správcem daně,*“ přičemž žurnalizace proběhla, aniž by „*žalovaný činil vůči žalobci jakékoli jiné úkony, na základě kterých by žalobce mohl rozumně předpokládat, že byly či budou do žalobci přístupné části spisu žurnalizovány nové podklady, pro které by měl žalobce do spisu znovu nahlédnout.*“ Lze pouze podotknout, že předmětná žurnalizace v projednávané věci proběhla před doručením zajišťovacího příkazu stěžovatelce, nikoli v průběhu odvolacího řízení a v souvislosti s výtkami stěžovatelky ve vztahu k neúplnosti daňového spisu. Stejně tak nelze říci, že by stěžovatelka nemohla zjistit, že došlo k přeřazení odpovědi SDS do kontrolní části spisu, neboť zajišťovací příkaz na ně odkazoval; stěžovatelka proto nutně musela předpokládat jejich existenci a správce daně případně s jejich absencí v jí přístupné části spisu konfrontovat.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[29] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. června 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu

