



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **Pharmacy UNO s.r.o.**, IČ 01930516
sídlem Bendova 1140/16, 301 00 Plzeň
zastoupena Mgr. Ivem Kroužkem, advokátem
sídlem Washingtonova 1599/17, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2021, č. j. 15339/21/5300-21442-809464,
a ze dne 6. 5. 2021, č. j. 15340/21/5300-21442-809464,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2021, č. j. 15339/21/5300-21442-809464, se zamítá.
- II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2021, č. j. 15340/21/5300-21442-809464, se zamítá.
- III. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Včas podanými žalobami proti rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2021, č. j. 15339/21/5300-21442-809464 (dále jen „*napadené rozhodnutí I*“), a ze dne 6. 5. 2021, č. j. 15340/21/5300-21442-809464 (dále jen „*napadené rozhodnutí II*“). Napadeným rozhodnutím I bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 19. 2. 2020, č. j. 288618/20/2301-51521-401794, č. j. 288675/20/2301-51521-401794, č. j. 288745/20/2301-51521-401794, č. j. 288752/20/2301-51521-401794, č. j. 288840/20/2301-51521-401794, č. j. 288851/20/2301-51521-401794, č. j. 288886/20/2301-51521-401794, č. j. 288908/20/2301-51521-401794, č. j. 288927/20/2301-51521-401794, č. j. 288942/20/2301-51521-401794 a č. j. 288983/20/2301-51521-401794, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Posledně uvedenými rozhodnutími správce daně byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období březen 2017, duben 2017, květen 2017, červen 2017, červenec 2017, srpen 2017, říjen 2017, listopad 2017, leden 2018 a duben 2018 a bylo jí stanoveno penále ve smyslu § 251 daňového řádu, resp. rozhodnutím správce daně ze dne 19. 2. 2020, č. j. 288942/20/2301-51521-401794, byla žalobkyni vyměřena DPH za zdaňovací období únor 2018 (z důvodu stručnosti a přehlednosti tohoto rozsudku budou výše zmíněná rozhodnutí správce daně dále označována pouze jako „*platební výměry*“). Napadeným rozhodnutím II byla k odvolání žalobkyně změněna rozhodnutí správce daně ze dne 19. 2. 2020, č. j. 288967/20/2301-51521-401794 a č. j. 289040/20/2301-51521-401794, resp. rozhodnutí správce daně ze dne 20. 2. 2020, č. j. 288918/20/2301-51521-401794 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“). Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2017, březen 2018 a květen 2018 a stanoveno penále. Napadeným rozhodnutím II žalovaný změnil výši dodatečnými platebními výměry doměřené daně, resp. stanoveného penále.
2. Správce daně zahájil u žalobkyně výzvou ze dne 20. 4. 2018, č. j. 823990/18/2301-51521-401794, postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu vztahující se ke zdaňovacímu období únor 2018 vzhledem k nízkému poměru uskutečněných plnění k plněním přijatým vyzval žalobkyni. Z důvodu přetrvávajících pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v žalobkyní podaném přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2018 ukončil správce daně postup k odstranění pochybností protokolem ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1529964/18/2301-61564-402162, a zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období únor 2018. Současně zahájil i daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období březen až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a březen 2018 až květen 2018 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně za rozhodná zdaňovací období.
3. Dne 6. 6. 2019 vydal správce daně výzvu č. j. 1217626/19/2301-61564-402162 k prokázání uskutečňování ekonomické činnosti spočívající v dodání výpočetního výkonu odběrateli

do USA. Pochybnosti správce daně byly opřeny (mj.) o předložené smlouvy, přesměrování výkonu na servery, na kterých se těží kryptoměna, nevěrohodnou svědeckou výpověď pana P. L., zjištění stran bankovního účtu společnosti Morgan a nevěrohodnou svědeckou výpověď pana M. M.. Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 127294/20/2301-61564-402162, projednané s žalobkyní dne 12. 2. 2020 (dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“), správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala užití pořízených zdanitelných plnění v podobě počítačových strojů Antminer a souvisejících služeb pro účely uskutečňování vlastní ekonomické činnosti spočívající v úplatném poskytování výpočetního výkonu předmětných počítačových strojů odběrateli – společnosti Morgan Technology LLC (dále jen „*Morgan*“) se sídlem v USA. Na základě této skutečnosti vydal správce daně platební výměry a dodatečné platební výměry.

II.

Žaloby

4. Žalobkyně namítala nezákonný postup správce daně v rámci ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájení navazující daňové kontroly, když správce daně v rozporu s § 90 odst. 2 daňového řádu žalobkyni nesdělil před zahájením daňové kontroly výsledek postupu k odstranění pochybností, a znemožnil tak žalobkyni podat návrh na pokračování v dokazování. Dále žalobkyně namítala, že správce daně zahájil daňovou kontrolu ve vztahu k jedné dani za jedno zdaňovací období dříve, než byl ukončen postup odstranění pochybností, a rovněž správce daně porušil povinnost vyzvat před zahájením daňové kontroly žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu.
5. Dále žalobkyně namítala, že správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období březen až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a březen 2018 až květen 2018 jako tzv. navazující daňovou kontrolu ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu, aniž by tato zdaňovací období byla před jejím zahájením předmětem postupu k odstranění pochybností. Nezákonnost se projevovala rovněž v rozsahu předmětné daňové kontroly, když kontrola byla zahájena v neomezeném rozsahu, ačkoliv správce daně byl co do jejího rozsahu omezen rozsahem přetrvávajících pochybností, které se nepodařilo odstranit v průběhu postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně uvedla, že již v průběhu postupu k odstranění pochybností vyvrátila pochybnosti správce daně. Správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobkyní předložených důkazních prostředků ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neprokázal tedy důvodnost zahájení daňové kontroly.
6. Žalobkyně dále namítala, že správce daně nevyhotovil o místním šetření konaném dne 27. 3. 2018 v rozporu s § 80 odst. 3 daňového řádu protokol ani úřední záznam, čímž jí znemožnil vyjádřit se k jeho průběhu. Rovněž o místním šetření konaném dne 18. 9. 2018 správce daně nevyhotovil v rozporu s § 80 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 60 odst. 1 téhož zákona protokol, ačkoliv v jeho průběhu jednal s jednatelem žalobkyně. Dále žalobkyně namítala, že byl nezákonným postup správce daně, když tento odmítl její důkazní návrh v podobě provedení místního šetření v jejích provozovnách pro nadbytečnost. Za nezákonné považovala žalobkyně i odmítnutí provedení jí navrženého důkazu znaleckým posudkem.
7. Dále žalobkyně uvedla, že prokázala úplatné poskytnutí výpočetního výkonu svému

odběrateli Morgan. Dle žalobkyně došlo k nesprávnému uvedení výpočetního výkonu ve smlouvě s tímto odběratelem v důsledku administrativního nedopatření. Dle žalobkyně nebylo vyhotovení dvou jazykových verzí smlouvy podezřelé. Dále žalobkyně odkázala na svědeckou výpověď svědka L., který potvrdil produkci a prodej výpočetního výkonu žalobkyní svému odběrateli. Žalobkyně tvrdila, že netěžila digitální měnu bitcoin. Správce daně neunesl důkazní břemeno k tomuto svému tvrzení. Tvrzení správce daně o těžbě bitcoinu označila žalobkyně za spekulaci. Rovněž žalobkyně namítla, že správce daně v rámci seznámení žalobkyně s výsledkem postupu k odstranění pochybností ze dne 6. 3. 2018, č. j. 383250/18/2301-61564-404727, výslovně uznal, že žalobkyně poskytovala výpočetní výkon odběrateli. Žalobkyně dále namítala, že správce daně nejprve dospěl k závěru, že žalobkyně v září 2017 předmětná počítačová zařízení prodala, následně toto tvrzení korigoval tak, že k jejich prodeji nedošlo, nicméně našel jiné důvody pro to, aby žalobkyni nevrátil nesprávně vyměřenou daň.

8. Stran adres serverů žalobkyně uvedla, že se jednalo právě o servery, na něž svému odběrateli poskytovala výpočetní výkon. K tvrzení žalovaného, že těžbu kryptoměn prováděnou žalobkyní implikoval již název užitých zařízení, žalobkyně uvedla, že název zařízení v evidenci majetku nijak neprokazuje, k jaké ekonomické činnosti byla tato zařízení užitá. Žalobkyně dále namítala, že se žalovaný věcně nevypořádal s jejím tvrzením, že nikdy nedržela, nevlastnila, netěžila ani nesměňovala bitcoiny ani jinou kryptoměnu, resp. způsob vypořádání obdobné odvolací námitky žalovaným byl dle žalobkyně vnitřně rozporný.
9. Dle žalobkyně ani v napadených rozhodnutích uvedený screenshot neprokazuje těžbu bitcoinu žalobkyní. Naopak svědčí o poskytování výpočetního výkonu odběrateli žalobkyně na jím určené servery. Předmětný screenshot ani neprokazuje registraci žalobkyně na serverech NiceHash a ViaBTC a její podíl na těžbě bitcoinu. Naopak název přihlášeného uživatele „*morgantechnology.001*“ implikuje název odběratele Morgan.
10. Dále žalobkyně namítala, že otázka dispozičního oprávnění k účtu odběratele Morgan Ing. M. M. nijak nesouvisí s poskytováním výpočetního výkonu tomuto odběrateli žalobkyní. Relevanci pro projednávanou věc dle žalobkyně nemá ani skutečnost, že se její bývalý jednatel Ing. M. osobně zná se s jejím současným jednatelem Z. Š.. Ani případná personální propojenost žalobkyně a s jejím odběratelem nemůže být důvodem pro odmítnutí jejich smluvního vztahu, když obchodní vztahy mezi propojenými osobami jsou legální a běžné. Nezákonným byl i závěr žalovaného, který z působení jednatelky odběratele Morgan Androully Irakleous v 13 dalších společnostech dovodil její neserióznost. Konečně pak žalobkyně namítala, že z její rozvahy a účetní závěrky za roky 2017 a 2018 vyplývá, že měla dostatečné finanční prostředky na nákup předmětných počítačových zařízení zajištěné z cizích zdrojů.
11. Závěrem žalobkyně navrhla zrušit napadená rozhodnutí I a II. Současně navrhla zrušit i platební výměry a dodatečné platební výměry.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobám

12. Žalovaný odkázal na vypořádání obdobných odvolacích námitek žalobkyně v obou napadených rozhodnutích.
13. K žalobním námitkám stran ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, uvedl, že žalobkyně v průběhu postupu k odstranění pochybností dostatečně neobjasnila údaje deklarované v přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2018, kdy postup k odstranění pochybností neslouží k časově a věcně obsáhlému dokazování. Správce daně proto správně zahájil daňovou kontrolu, a to i s ohledem na to, že žalobkyně předložila listinné důkazní prostředky a sama uvedla, že se dopustila chyby na řádku č. 26 přiznání k DPH - správce daně měl poměrně jasnou představu o rozsahu dokazování. Správce daně nejprve ukončil postup k odstranění pochybností a poté zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období únor 2018.
14. K námitce stran výzvy k podání dodatečného přiznání k DPH před zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že pro takový postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyl dán důvod. Správce daně totiž před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období březen až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a březen 2018 až květen 2018 neměl konkrétní poznatky, že daň bude žalobkyni doměřena. Správce daně měl pouze omezené poznatky, a to pouze ke zdaňovacímu období únor 2018, kdy nebylo zřejmé konkrétní rozmístění počítačových strojů a nebylo dostatečně prokázáno dodání deklarované služby výpočetního výkonu odběrateli Morgan, současně přetrvávaly pochybnosti, zda byla při dovozu zboží řádně odvedena daň na výstupu z tohoto zboží, neboť nebylo jednoznačně určeno jeho užití pro ekonomickou činnost žalobkyně. Správce daně tedy nemohl dostatečně konkretizovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný rovněž uvedl, že napadeným rozhodnutím II doměřil žalobkyni daň v menší výši než správce daně.
15. K námitce nezákonnosti daňové kontroly za zdaňovací období březen až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a březen 2018 až květen 2018 žalovaný uvedl, že v tomto případě se nejednalo o navazující daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu, nýbrž o nově zahájenou daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu. K námitce nepřípustného rozsahu daňové kontroly za zdaňovací období únor 2018 žalovaný uvedl, že smyslem daňové kontroly bylo pokračování v odstraňování pochybností stran oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH, tedy zda byla přijatá zdanitelná plnění užita pro ekonomickou činnost žalobkyně a zda plnění žalobkyní uskutečněná na výstupu byla oprávněně uplatněna jako osvobozená od daně.
16. Stran námitky nevyhotovení protokolu ani úředního záznamu o místním šetření konaném dne 27. 3. 2018 žalovaný uvedl, že o něm byl sepsán úřední záznam č. j. 486438/18/2301-61564-404727. Místní šetření konané dne 27. 3. 2018 se vztahovalo ke zdaňovacímu období září 2017, které není předmětem nyní projednávané věci. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 31. 5. 2018 byla dle žalovaného informace o místním šetření provedeném dne 27. 3. 2018 uvedena ve vztahu k prokázání přijetí zdanitelného plnění v rozsahu deklarovaném na dokladu č. 8059700043 od dodavatele Zemědělské družstvo Novosedly, a to nikoliv izolovaně, ale v souvislosti s listinami vázanými na doklad č. 8059700043, které by vymezovaly rozsah a obsah fakturovaného zdanitelného plnění. Žalobkyně přehlédla, že správce daně vyzval Zemědělské družstvo Novosedly k vydání listin vázaných na předmětný doklad. Správce daně zcela jednoznačně odůvodnil, proč požaduje prokázat a doložit oprávněnost nároku na odpočet DPH, který žalobkyně uplatnila na základě přijatého dokladu č. 8059700043, a žalobkyně měla možnost na výzvu správce daně adekvátně reagovat.
17. K námitce, že správce daně o místním šetření konaném dne 18. 9. 2018 vyhotovil úřední záznam a nikoliv protokol, žalovaný uvedl, že daňový řád připouští jako výstup

z místního šetření úřední záznam a že v průběhu předmětného místního šetření bylo jednáno toliko s jednatelem žalobkyně, který byl osobou oprávněnou jednat za žalobkyni, nikoliv např. svědkem.

18. K námitkám stran odmítnutí provedení důkazu místním šetřením a znaleckým posudkem žalovaný uvedl, že místní šetření proběhlo dne 18. 9. 2018 za přítomnosti žalobkyně. Existence počítačových strojů byla nesporná, proto provedení místního šetření bylo nadbytečné, nadto nemohlo prokázat, zda vůbec, kdy a komu byla v minulosti poskytnuta virtuální služba. Znalecký posudek ke schopnosti zařízení poskytovat výpočetní výkon byl nadbytečný, protože tato skutečnost byla nesporná.
19. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Správce daně však na žalobkyni výzvou ze dne 6. 6. 2019, č. j. 1217626/19/2301-61564-402162, opětovně přenesl důkazní břemeno stran nároku na odpočet DPH. Žalovaný v napadených rozhodnutích popsal a objasnil, jak probíhala těžba virtuální měny na předmětných počítačových zařízeních.
20. Žalovaný dále uvedl, že připustil, že bylo možné, aby žalobkyně prodávala výpočetní výkon svému odběrateli. Stěžejní bylo posouzení, zda žalobkyně tento prodej prokázala. Dle žalovaného se tak nestalo, když smluvený výpočetní výkon nebyla žalobkyně schopna objektivně poskytnout, smlouvy s odběratelem se jevily jako podvrh a ani svědeckými výpověďmi nebyl prodej výpočetního výkonu odběrateli Morgan prokázán. Pochybnosti ohledně uzavření kontraktu s odběratelem Morgan prohloubily rovněž zjištění týkající se jednatelky této společnosti Androully Irakleous a zjištění maďarského správce daně v rámci mezinárodního dožádání. Žalovaný dodal, že důkazní břemeno správce daně tížilo ve vztahu k vážným a důvodným pochybnostem o fakticitě tvrzení žalobkyně. Bylo na žalobkyni, aby rozptýlila tyto pochybnosti správce daně. Daňové orgány nebyly povinny prokazovat skutečný stav věci. Na základě skutkových zjištění však logicky dospěly k závěru o těžbě digitální měny bitcoin na předmětných počítačových zařízeních.
21. K námitce žalobkyně, že správce daně měl výslovně uznat poskytování výpočetního výkonu žalobkyni odběrateli Morgan, žalovaný uvedl, že správce daně tuto skutečnost uvedl jako tvrzení žalobkyně.
22. Dispoziční oprávnění Ing. M. s bankovním účtem odběratele žalobkyně společnosti Morgan nebylo dle žalovaného irrelevantní, neboť s ohledem na výkon činnosti jednatele jak u žalobkyně, tak u jejího odběratele, byla tato okolnost podezřelá. Zároveň na tuto skutečnost nelze nahlížet izolovaně. Žalovaný rovněž uvedl, že předmětný maďarský bankovní účet odběratele žalobkyně založil M. T. z Plzně, známý Ing. M.. Rovněž byl zpochybněn smluvní vztah žalobkyně a společnosti Morgan, neboť žalobkyně nebyla objektivně schopna poskytnout deklarovaný výpočetní výkon (jednalo se o tak vysoký výpočetní výkon, že jím v únoru 2017 disponovala všechna předmětná počítačová zařízení v síti na celém světě dohromady). Česká a anglická jazyková verze smlouvy, která byla správcem daně předložena posléze, nebyly totožné a ač byly datovány k témuž dni, byly za žalobkyni pokaždé podepsány jiným jednatelem. Žalovaný dále uvedl, že předmětné počítačové zařízení Antminer bylo specializované na provádění výpočtu tzv. hashe bitcoinu. Souvislost mezi těžbou bitcoinů na zařízeních Antminer ve vlastnictví žalobkyně a výplatou burzou Kraken a účet odběratele Morgan, s nímž mohl disponovat pouze Ing. M., byla evidentní.
23. K námitce žalobkyně, že skutečnost, že se její bývalý jednatel Ing. M. znal se současným

jednatelem Z. Š., nelze hodnotit jako nezákonnou, žalovaný uvedl, že tato skutečnost nebyla hodnocena jako nezákonná. K námitce, že ani personální propojenost žalobkyně a jejího odběratele nemůže být důvodem pro odmítnutí smluvního vztahu, žalovaný uvedl, že tato okolnost byla z důvodu dispozičního oprávnění Ing. M. k bankovnímu účtu společnosti Morgan podezřelou. Smluvní vztah s odběratelem Morgan nebyl znevěrohodněn pouze případnou propojeností osob, ale rovněž na základě obsahu smluv, žalobkyní předloženého screenshotu z internetového prohlížeče či svědeckých výpovědí, jakož i na základě zjištění účelového určení zařízení Antminer.

24. Co se týče námitky hodnocení jednatelky společnosti Morgan Androully Irakleous jako neseriózní, žalovaný uvedl, že žalobkyně vytrhla část tohoto zjištění z kontextu napadených rozhodnutí. Zjištění týkající se této osoby v podobě jejího působení v jiných, i již zrušených společnostech, a jejího figurování v kauze tzv. Panamských listů, prohloubilo pochybnosti správce daně o uzavření smlouvy žalobkyní se společností Morgan.
25. K námitce finančních zdrojů na nákup počítačových zařízení Antminer žalovaný uvedl, že skutečnost, že si Ing. M. nevzpomněl na zdroje financování, když se jednalo o částku 21, 5 milionů Kč, byla absurdní. Žalovaný dále zjistil, že tato částka nemohla pocházet z výnosů žalobkyně za roky 2015 až 2019. Žalovaný v bodě 66 napadeného rozhodnutí I a v bodě 67 napadeného rozhodnutí II rozvedl, že stroje mohly být financovány nepřiznanými a nezdaněnými finančními prostředky posléze přeměněnými na bitcoin. Dle žalovaného žalobkyni ani nic nebránilo, aby v průběhu daňového řízení ozřejmila původ peněz na nákup počítačových zařízení Antminer. Tvrzení o financování z cizích zdrojů žalobkyně nijak nedoložila. Žalovaný rovněž odkázal na body 131 napadeného rozhodnutí I, resp. 132 napadeného rozhodnutí II, kde uvedl, že objasnění zdrojů na nákup zařízení Antminer nemá dopad na posouzení otázky, zda žalobkyně prokázala ekonomickou činnost založenou na poskytování výpočetního výkonu společnosti Morgan. Neobjasnění původu peněz mělo pouze dopad na hodnocení svědecké výpovědi Ing. M..
26. Žalovaný navrhl obě žaloby žalobkyně zamítnout.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

27. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích.

V.

Posouzení věci soudem

28. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě, přičemž neshledal žádné vady napadených rozhodnutí, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

VI.

Rozhodnutí soudu

29. Žaloby žalobkyně nejsou důvodné.

30. Nejprve se soud zabýval žalobními námitkami týkajícími se postupu správce daně při ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly.
31. **Žalobkyně namítala, že správce daně postupoval nezákonně, když v rozporu s § 90 odst. 2 daňového řádu žalobkyni před zahájením daňové kontroly nesdělil výsledek postupu k odstranění pochybností.**
32. Soud konstatuje, že tato námitka se vztahovala pouze ke zdaňovacímu období únor 2018, neboť pouze k němu byla zahájena daňová kontrola po dříve užitém postupu k odstranění pochybností.
33. Soud z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1529964/18/2301-61564-402162 (zejména str. 10), ověřil, že správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2018 jednak ukončil postup k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 20. 4. 2018, č. j. 823990/18/2301-51521-401794, a dále zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mj. DPH za zdaňovací období únor 2018.
34. Žalobní námitka, že správce daně žalobkyni před zahájením daňové kontroly nesdělil výsledek postupu k odstranění pochybností, není důvodná, protože je vyvrácena obsahem daňového spisu a žalobním tvrzením v prvním odstavci bodu 2) na sedmé straně žaloby. Soud v tomto směru odkazuje na protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1529964/18/2301-61564-402162, kde správce daně na str. 5 až 9 popsal průběh postupu k odstranění pochybností a na str. 9 a 10 podrobně popsal, jak hodnotí dosud opatřené důkazní prostředky, jaké pochybnosti nebyly postupem k odstranění pochybností odstraněny, poukázal na to, že žalobkyně navrhla doplnit dokazování o místní šetření, a shrnul, že je nutno provést obsáhlé a časově i personálně náročné dokazování, tudíž bude postup k odstranění pochybností ukončen bez vyměření daně a bude zahájena daňová kontrola. S takto sděleným (ve vztahu k rozhodným, pochybným, skutečným podrobným) výsledkem postupu k odstranění pochybností žalobkyně v žalobě konkrétně nepolemizovala, jen uvedla, že jí výsledek sdělen nebyl.
35. **Dále žalobkyně namítala, že jí správce daně znemožnil podat návrh na pokračování v dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.**
36. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 „[N]edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“
37. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 „[P]okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.“
38. Citovaný § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu je poměrně jasný a jeho výklad nemůže činit problémy: Pokud má správce daně za to, že nedošlo k odstranění pochybností, musí sdělit daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností a postupovat dvěma způsoby: Zaprvé, buď zahájí daňovou kontrolu (je-li nutno ještě doplňovat dokazování), nebo, zadruhé, vydá rozhodnutí o stanovení daně (další dokazování není potřebné). Daňový subjekt může ovlivnit to, kterou z těchto dvou cest správce daně zvolí, jedine tak, že podá návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších

důkazních prostředků, a shledá-li jej správce daně důvodným, zahájí daňovou kontrolu. Zjednodušeně řečeno, návrhem na pokračování v dokazování může daňový subjekt docílit jediné, a to zahájení daňové kontroly. Svým návrhem totiž daňový subjekt přesvědčí správce daně o potřebě dalšího dokazování. Takového přesvědčení však z logiky věci není třeba, pokud je správce o nutnosti dalšího dokazování již přesvědčen. Tato úvaha rezultuje v závěr, že má-li správce daně za to, že jsou dány důvody k pokračování v dokazování, postrádá smysl, aby daňový subjekt vyzýval k podání návrhu postupu, k němuž správce daně tak jako tak přistoupí.

39. Z uvedeného výkladu § 90 odst. 2, 3 daňového řádu je zřejmé, že nemůže být důvodná žalobní námitka, že správce daně žalobkyni znemožnil podat návrh na pokračování v dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Výsledkem postupu podle § 90 odst. 2, 3 daňového řádu a případného podání návrhu na pokračování v dokazování totiž nemohlo být nic jiného než zahájení daňové kontroly, z čemuž došlo. I kdyby tedy žalobkyni byl dán prostor pro návrh na pokračování dokazování, nemohl tento postup vyústit v jiný procesní výsledek než zahájení daňové kontroly. Jinak řečeno, byl-li by dán žalobkyni prostor pro návrh na pokračování v dokazování a byla-li by s ním úspěšná, byla by zahájena daňová kontrola, k čemuž i bez návrhu žalobkyně došlo. Proto žalobkyní tvrzená procesní vada nemohla fakticky zkrátit práva žalobkyně a nemohla se tak odrazit v závěru o nezákonnosti napadených rozhodnutí. Nelze též přehlédnout, že v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1529964/18/2301-61564-402162 (viz str. 3) byla žalobkyně explicitně poučena o právu předkládat důkazní prostředky a navrhopat důkazní prostředky, které nemá k dispozici, tudíž žalobkyni v její procesní důkazní aktivitě nebylo zvoleným procesním postupem nijak bráněno.
40. Soud na podporu svého právního posouzení odkazuje i na judikaturu správních soudů k této otázce.
41. V rozsudku ze dne 27. 6. 2018, č. j. 15 A 128/2015-31, publ. pod č. 3815/2018 Sb. NSS, bod 14 a 15, Krajský soud v Ústí nad Labem uvedl: *„Za tohoto skutkového stavu žalovaný legitimně u žalobkyně následně v rámci ústního jednání, které se uskutečnilo dne 17. 3. 2015, ukončil postup k odstranění pochybností týkajících se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, září a říjen 2014 a namísto toho přikročil k bezprostřednímu zahájení daňové kontroly za identická zdaňovací období, a to v rozsahu přetrvávajících pochybností. Postup žalovaného v tomto směru nepředstavoval žádný nezákonný zásah, jak dovozovala žalobkyně. Bezprostředním zahájením daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností v situaci, kdy správce daně shledá nutnost pokračovat v dokazování v rámci daňové kontroly a nikoliv již v rámci postupu k odstranění pochybností z důvodu přetrvávajících pochybností o správnosti daňové povinnosti daňového subjektu s předpokladem časově náročnějšího dokazování, se přitom opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, který je dostupný na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud výslovně dovodil, že správce daně není případným návrhem daňového subjektu na pokračování dokazování ve smyslu ust. § 90 odst. 2 daňového řádu věty druhé vázán, když daňovou kontrolu může správce daně zahájit na základě vlastního uvážení, s tím, že není nutno vždy poskytovat 15denní lhůtu pro podání případného návrhu daňového subjektu na pokračování dokazování ve smyslu ust. § 90 odst. 2 daňového řádu věty druhé.“*
42. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 7. 2018, č. j. 6 Afs 407/2017 – 37, bodě 24, výslovně uvedl: *„Žalovaný zahájil v posuzovaném případě daňovou kontrolu, aniž by*

umožnil stěžovateli před jejím zahájením podat návrh na pokračování v dokazování. I kdyby však stěžovateli bylo umožněno podat návrh na doplnění dokazování před zahájením daňové kontroly, samotné dokazování je možné provést pouze v rámci daňové kontroly. Z pohledu daňového subjektu tak není žádný rozdíl mezi tím, zda je případný návrh na doplnění dokazování podán před zahájením daňové kontroly nebo po jejím zahájení. Procesní postup žalovaného tak nemohl ve svém důsledku nijak zasáhnout do právní sféry stěžovatele.“

43. Soud opakuje, že správce daně nezkrátil žalobkyni na jejím právu navrhopat v průběhu daňového řízení důkazy na podporu svých daňově relevantních tvrzení. Správce daně totiž po ukončení postupu k odstranění pochybností zahájil daňovou kontrolu, jakožto *nejsilnější a nejkomplexnější kontrolní postup, jež má k dispozici* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 58). V rámci daňové kontroly byla žalobkyně oprávněna činit důkazní návrhy, jež také činila (doložila např. evidence dokladů DPH, daňové doklady přijaté a vydané, pokladní doklady či bankovní výpisy – srov. potvrzení o převzetí/vrácení dokladů ze dne 25. 9. 2018, č. j. 1785914/18/2301-61564-402162). Žalobkyně tedy postupem správce daně nemohla být zkrácena na svém právu navrhopat a předkládat správci daně důkazy. Lze se tak ztotožnit se závěry žalovaného v bodě 114 napadeného rozhodnutí I a v bodě 115 napadeného rozhodnutí II, a sice, že „[T]ím, že byla zahájena DK, měl odvolatel naopak široké možnosti, aby navrhoval důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, což ostatně také činil – například navrhoval svědecké výpovědi, které byly provedeny. Například cca za měsíc dne 18. 9. 2018 proběhlo místní šetření dle návrhu odvolatele (bod [28]). Bylo by tedy zcela absurdní tvrdit, že zahájení DK znemožnilo odvolateli podat další důkazní návrhy, jelikož DK byla zahájena právě z důvodu potřeby věcně i časově náročnějšího dokazování.“ Žalobkyně tak nebyla zkrácena na žádném ze svých procesních práv, neboť svá práva (vyjádřit se k prováděným důkazům, podávat návrhy na doplnění dokazování apod.) mohla realizovat v průběhu daňové kontroly. Soud shrnuje, že i kdyby bylo procesním pochybením, že správce daně žalobkyni nepoučil o právu podat návrh na pokračování v dokazování do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, nemělo by to fakticky žádné negativní dopady do práv žalobkyně, tudíž nešlo o takové porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít nebo mělo vliv na zákonnost napadených rozhodnutí [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].
44. Soud dodává, že aprobejuje vypořádání těchto dvou výše uvedených odvolacích námitek v bodech 111 a 112 napadeného rozhodnutí I, resp. v bodech 112 a 113 napadeného rozhodnutí II, kde žalovaný správně poukázal i na to, že již sdělením ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1529940/18/2301-61564-402162, správce daně vyrozuměl žalobkyni o neodstranění vzniklých identifikovaných pochybností, že postup k odstranění pochybností nemůže sloužit k obsáhlému dokazování, že bude zahájena v tomto rozsahu daňová kontrola.
45. **Žalobkyně dále namítala, že ve vztahu k daňové povinnosti za zdaňovací období únor 2018 správce daně zahájil daňovou kontrolu dříve, než byl ukončen postup k odstranění pochybností.**
46. Žalovaný se obdobnou odvolací námitkou žalobkyně zabýval v bodě 112 napadeného rozhodnutí I, resp. v bodě 113 napadeného rozhodnutí II, kde uvedl, že z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1529964/18/2301-61564-402162, bylo zřejmé, že nejprve došlo k ukončení postupu k odstranění pochybností, a až následně k zahájení daňové kontroly. V bodě 114 napadeného rozhodnutí I žalovaný uvedl, že

žalobkyni byl nejprve sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností a až poté byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období únor 2018.

47. Ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2018 zahájil správce daně výzvou ze dne 20. 4. 2018, č. j. 823990/18/2301-51521-401794, vůči žalobkyni postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1529964/18/2301-61564-402162, vyplývá ve vztahu k zdaňovacímu období únor 2018, že byla k daňové povinnosti žalobkyně na DPH za toto zdaňovací období zahájena daňová kontrola a zároveň byl ukončen předmětný postup k odstranění pochybností bez vyměření daně (srov. str. 9 a 10 protokolu). Předmětným protokolem tedy byl jednak ukončen postup k odstranění pochybností a jednak zahájena daňová kontrola. Není tedy pravdou, že by správce daně před tím, než ukončil postup k odstranění pochybností, zahájil daňovou kontrolu, přičemž se tyto dva postupy měly vztahovat k téže dani za totéž zdaňovací období. Správce daně na str. 9 předmětného protokolu o zahájení daňové kontroly uvedl, že ukončuje postup k odstranění pochybností zahájený výzvou č. j. 823990/18/2301-51521-401794, a na téže straně předmětného protokolu uvedl, že zahájí daňovou kontrolu za zdaňovací období únor 2018. Na str. 10 protokolu o zahájení daňové kontroly pak vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a posléze zopakoval, že ukončuje předmětný postup k odstranění pochybností. K závěru o tom, že správce daně před ukončením postupu k odstranění pochybností zahájil daňovou kontrolu nelze s ohledem na obsah protokolu o zahájení daňové kontroly dospět. Skutečnost, že správce daně na jeho str. 9 nejprve uvedl, že zahájí daňovou kontrolu, a až poté uvedl, že ukončí postup k odstranění pochybností, resp. na str. 10 nejprve vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a až poté uvedl, že tímto protokolem je ukončen postup k odstranění pochybností zahájený výše zmíněnou výzvou ze dne 20. 4. 2018, neznamená, že by nejprve byla zahájena daňová kontrola a poté ukončen postup k odstranění pochybností. Předmětný protokol je totiž nutno vnímat jako jeden celek, tedy jako jeden protokol, jímž došlo k ukončení postupu k odstranění pochybností a bezprostřednímu zahájení daňové kontroly. Nelze nedoplnit, že vytýkanou, údajnou, procesní vadou, nemohla být práva žalobkyně dotčena s atakem na zákonnost napadených rozhodnutí. Ani tato žalobní námitka tak nebyla důvodná.
48. **Žalobkyně rovněž namítala, že správce daně postupoval v rozporu s § 145 odst. 2 věta první daňového řádu, když žalobkyni nevyzval před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového tvrzení.**
49. Podle § 143 odst. 1 daňového řádu platí, že daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle odst. 3 téhož ustanovení, 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.
50. Podle § 145 odst. 2 věta první daňového řádu „[P]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“
51. V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 58, rozšířený senát kasačního soudu uvedl: „[Z]ákonodárce vytvořil za účelem dosažení, pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘

či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nekomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ Nejvyšší správní soud z toho dovodil, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, když uvedl, že „[...] jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

52. V rozsudku kasačního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, bodě 24, publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS, byl aprobován názor autorů odborné literatury: „Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., *Vyměření a doměření daně. Daň a právo v praxi*. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, bodě 24, Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „(...) otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“ V rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, bodě 14, kasační soud konstatoval, že „[P]ro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat. Neobstojí ani stěžovatelův argument, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí dostatečně odůvodnit, protože daňový subjekt je podle § 141 odst. 5 daňového řádu povinen v dodatečném daňovém tvrzení uvést rozdíl oproti poslední známé dani. Daňový subjekt totiž na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu může reagovat, pokud by měl za to, že rozdíl oproti předchozí tvrzené dani neeviduje, také podáním dodatečného daňového přiznání na nulovou daň.“ (shodně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46).
53. Soud shrnuje, že podle platné právní úpravy a judikatury správních soudů musí správce

daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení za podmínky, že lze důvodně předpokládat doměření daně. Aby mohl správce daně takto postupovat, musí disponovat natolik silnými poznatky, z nichž lze dovést důvodný předpoklad o tom, že správná daň je ve skutečnosti vyšší než poslední známá daň. Pouhé indicie, které neimplikují dostatečně spolehlivý závěr o nesprávné výši daně, nejsou důvodem pro výzvu daňového subjektu. Má-li správce daně takové množství a kvalitu informací, které umožňují závěr o doměření daně, musí daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně nemusí mít naprostou jistotu, že daň bude doměřena nebo o jakou výši doměrku půjde – výzvu musí užít, pokud lze doměření i jen předpokládat.

54. Na zdejším soudu bylo, aby posoudil, zda skutečnosti, které v projednávané věci správce daně zjistil před zahájením daňové kontroly, byly způsobilé založit důvodný předpoklad doměření daně (pak by správce postupoval nezákonně s ohledem na citované závěry rozšířeného senátu, když zahájil daňovou kontrolu, aniž by formuloval výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu) nebo naopak takové skutečnosti dány nebyly, správce daně nemohl důvodně předpokládat, že bude daň doměřena (tedy závěry rozšířeného senátu by se na projednávanou věc neaplikovaly, přičemž správce daně by postupoval zákonným způsobem). Platí totiž, že správce daně nemůže výzvu s ohledem na její význam [jedná se o úkon prodlužující běh lhůty pro stanovení daně za podmínek § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu] vydávat libovolně bez řádného důvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22, bod 19). Ve výzvě správce daně proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně, neboť jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65 (jedná se o rozsudek navazující na již citované usnesení rozšířeného senátu) dospěl k závěru, že *„opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, byla limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků tak bude teprve postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti.“*
55. Soud předesílá, že žalobkyně tuto námitku formulovala zcela obecně, když neuvedla nic konkrétního ve vztahu ke správci daně známým skutečnostem, na jejichž základě mohl správce daně důvodně předpokládat doměření daně žalobkyni. *„Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, čím je žalobní bod či kasační námitka obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu (kasační stížnost) podporují.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 80/2012-40, bod 28, publ. pod č. 2808/2013 Sb. NSS).
56. Správce daně protokolem ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1529964/18/2301-61564-402162, zahájil daňovou kontrolu DPH ve smyslu § 85 a násl. daňového řádu, jejímž předmětem byla daňová povinnost žalobkyně na DPH za zdaňovací období únor 2018, resp. zdaňovací

období březen až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a březen 2018 až květen 2018.

57. Ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2018 správce daně před zahájením daňové kontroly provedl postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu, který zahájil výzvou ze dne 20. 4. 2018, č. j. 823990/18/2301-51521-401794. V této uvedl, že z důvodu, že žalobkyní tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění převyšuje výši žalobkyní uskutečněných zdanitelných plnění, a to jak zdanitelných plnění na výstupu s místem plnění v tuzemsku, tak i ostatních uskutečněných plnění osvobozených od daně na výstupu, měl správce daně pochybnosti, zda žalobkyně oprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH a zda byla přijatá zdanitelná plnění užita k ekonomické činnosti žalobkyně. Dále měl správce daně pochybnosti o tom, zda na žalobkyní uskutečněná ostatní plnění na výstupu vykázaná na řádku č. 26 daňového tvrzení bylo oprávněně uplatněno osvobození od DPH.
58. V rámci postupu k odstranění pochybností opatřil správce daně od žalobkyně daňové doklady a podklady pro sestavení daňového tvrzení za předmětné zdaňovací období. V podání ze dne 3. 5. 2018 (ev. pod č. j. 1055350/18) žalobkyně uvedla, že *„došlo k chybnému zaúčtování uskutečněného plnění osvobozeného od daně ve výši 60 000 USD. Doklad byl původně za účtován na částku 60 000 Kč.“* Předmětný daňový doklad znějící na částku 60 000 USD byl správci daně předložen. Dále správce daně opatřil výpisy z bankovních účtů žalobkyně za období prosinec 2017 až březen, resp. květen 2018. Správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností vydal rovněž výzvu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1194293/18/2301-61564-402162, kterou žalobkyni vyzval k doložení nároku na odpočet DPH uplatněného dle daňového dokladu s označení 18IN/04 (dovoz zboží od dodavatele Chun Fu Logistics, Hong Kong), tedy k prokázání použití takto přijatého zdanitelného plnění v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně. Dále správce daně touto výzvou vyzval žalobkyni k prokázání nároku na odpočet DPH dle daňového dokladu č. 805970043 s označením zdanitelného plnění jako *„dodávka elektřiny BPS, nájem, obsluha a údržba dle smlouvy“* od dodavatele Zemědělské družstvo Novosedly, tedy k prokázání přijetí tohoto zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Konečně správce daně vyzval žalobkyni k prokázání oprávněného uplatnění osvobození od DPH na výstupu u žalobkyní vydaného daňového dokladu č. FUS201802a, na němž žalobkyně deklarovala poskytnutí služby osobě povinné k dani se sídlem nebo provozovnou ve třetí zemi odběrateli Morgan ve výši 60 000 USD. Žalobkyně na tuto výzvu správce daně reagovala předložením smlouvy o nájmu prostor sloužících k podnikání uzavřené mezi ní a Zemědělským družstvem Bělčice, obdobné smlouvy uzavřené mezi ní a Zemědělským družstvem Novosedly, inventurního soupisu majetku, dodatku smlouvy o poskytnutí výpočetního výkonu ze dne 1. 3. 2017 uzavřené mezi žalobkyní a jejím odběratelem Morgan, několika doklady o provedení přepravy, několika fotografií počítačových zařízení, výpočtu kalkulace ceny za poskytování výpočetního výkonu, potvrzení o existenci společnosti Morgan a dalšími doklady týkajícími se pořízení zařízení Antminer.
59. Žalobkyně v podaném přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2018 deklarovala dodání zboží nebo poskytnutí služby v tuzemsku v základu daně 99 351 Kč, daň na výstupu 20 864 Kč. Dále deklarovala dovoz zboží ve smyslu § 23 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen *„zákon o DPH“*), v základu daně 16 714 Kč, daň na výstupu 3 510 Kč. Na řádku č. 26 daňového tvrzení žalobkyně deklarovala uskutečněné plnění s nárokem na odpočet DPH v hodnotě 60 000 Kč. Co se týče žalobkyní předložených daňových dokladů přijatých i vydaných, všechny tyto bylo lze spárovat s jednotlivými platbami obsaženými na výpisech z bankovních účtů poskytnutých správci daně Českou

spořitelnou a Fio bankou, až na daňové doklady deklarující poskytnutí služby dodání výpočetní výkonu odběrateli žalobkyně Morgan (k tomuto závěru dospěl správce daně i na str. 9 protokolu o zahájení daňové kontroly). Plnění odpovídající těmto daňovými doklady byla také vykázána v žalobkyní podaném daňovém přiznání za zdaňovací období únor 2018. Jediná skutečnost, která byla uvedena v daňovém přiznání, ač tuto nedokládaly žalobkyní předložené listiny, byla částka na řádku č. 26, když žalobkyně nesprávně uvedla částku 60 000 Kč, ačkoliv se fakticky jednalo o částku 60 000 USD (k tomuto žalobkyně doložila původní daňový doklad, stornující daňový doklad a nový daňový doklad na částku 60 000 USD; částka 60 000 USD ani nebyla uvedena ve výpisech z účtu, jež správce daně opatřil od České spořitelny a Fio banky). S ohledem na to, že žalobkyní deklarovaná zdanitelná plnění v podaném daňovém tvrzení našla odraz v předložených daňových dokladech, a zároveň z výpisů z bankovních účtů žalobkyně za měsíce únor a březen 2018 bylo lze zjistit úhradu za žalobkyní uskutečněná zdanitelná plnění (i obdržená zdanitelná plnění, mimo částky 60 000 USD), nemohl se dle názoru soudu správce daně důvodně domnívat, že by na straně žalobkyně mohlo dojít k doměření daně. Nemohl tak postupovat v intencích § 143 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu. Tato žalobní námitka proto nebyla důvodná.

60. Nesprávné uvedení částky 60 000 Kč, namísto 60 000 USD žalobkyní nemělo na absenci povinnosti správce daně vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení vliv, neboť tato částka se neprojevila ve výši žalobkyní tvrzené daňové povinnosti (žalobkyně toto uskutečněné plnění totiž deklarovala jako osvobozené od DPH a správce daně na základě skutečností zjištěných do okamžiku zahájení daňové kontroly nemohl důvodně předpokládat, že toto osvobození od DPH bylo žalobkyní uplatněno neoprávněně). Zároveň soud nepřehlédl ani tu skutečnost, že žalobkyní předložené důkazy podporující její daňová tvrzení byla ryze formálního rázu, tedy pouze formálně prokazovala obdržení a uskutečnění zdanitelného plnění žalobkyní. Základem nároku na odpočet DPH či uplatnění daňového osvobození je však reálně uskutečnění zdanitelného plnění. Realita žalobkyní deklarovaného plnění však správci daně na základě poznatků zjištěných v průběhu postupu k odstranění pochybností nemohla být známa.
61. Soud uvádí, že ani ve vztahu k ostatním zdaňovacím obdobím, tedy zdaňovacím obdobím březen až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a březen 2018 až květen 2018, nebyla tato žalobní námitka důvodná. Ve vztahu k těmto totiž správce daně před zahájením daňové kontroly nezahájil žádný jiný postup, z něhož by mohl získat indicie, na jejichž základě by mohl důvodně předpokládat, že žalobkyni bude za tato zdaňovací období doměřena daň. Skutečnosti zjištěné správcem daně do okamžiku zahájení daňové kontroly se vztahovaly ke zdaňovacímu období únor 2018 a neměly relevanci ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím v tom smyslu, že by jejich základě mohl správce daně důvodně předpokládat doměření daně žalobkyni.
62. **Žalobkyně dále namítala, že správce daně postupoval nezákonně, když zahájil ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a březen 2018 až květen 2018 tzv. navazující daňovou kontrolu ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu, ačkoliv před tímto neprovedl ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu.**
63. Tato žalobní námitka nebyla důvodná. Z předmětného protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1529964/18/2301-61564-402162, nijak nevyplývá, že by daňová kontrola za zdaňovací období březen až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a

březen 2018 až květen 2018 měla být správcem daně zahájena jako daňová kontrola navazující na postup k odstranění pochybností ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu. Naopak je zřejmé, že se o takovouto daňovou kontrolu nejednalo, neboť správce daně ve vztahu k posledně uvedeným zdaňovacím obdobím postup k odstranění pochybností nikdy nezahájil. Daňová kontrola vztahující se k těmto zdaňovacím obdobím tak byla daňovou kontrolou zahájenou dle § 87 odst. 1 daňového řádu, nikoliv daňovou kontrolou zahájenou dle § 90 odst. 3 daňového řádu, o čemž svědčí i výslovný odkaz správce daně na § 87 odst. 1 daňového řádu na str. 4 předmětného protokolu. Pro úplnost pak lze doplnit, že správce daně tím, že před zahájením daňové kontroly na DPH za zdaňovací období březen až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a březen 2018 až květen 2018 nevyužil postupu k odstranění pochybností, nevybočil ze zákonného rámce daňového řádu (srov. třetí právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, publ. pod č. 3175/2015 Sb. NSS). Žalovaný tedy zcela správně v bodě 115 napadeného rozhodnutí I, resp. v bodě 116 napadeného rozhodnutí II, uvedl, že „[O]dvolací orgán nesouhlasí, jelikož se jednalo o nově zahájenou DK dle ust. 87 odst. 1 daňového řádu. Jednoduše řečeno: POP za nějaké ZO nijak nevylučuje zahájení DK za jiné ZO, což de facto namítá odvolatel.“

64. **Žalobkyně rovněž namítala pochybení správce daně co do zahájení daňové kontroly po realizovaném postupu k odstranění pochybností v neomezeném rozsahu, neboť správce daně byl dle § 90 odst. 3 daňového řádu omezen v rozsahu daňové kontroly rozsahem důvodů k pokračování dokazování, tedy rozsahem přetrvávajících pochybností.**
65. Tato žalobní námitka mohla vztahovat pouze ke zdaňovacímu období únor 2018, neboť pouze ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období předcházelo daňové kontrole využití postupu k odstranění pochybností. Žalovaný se obdobnou odvolací námitkou zabýval v bodě 116 napadeného rozhodnutí I a v bodě 117 napadeného rozhodnutí II, kde uvedl, že vůbec nebyl dán důvod postupovat dle § 90 odst. 3 daňového řádu, neboť nebylo „pravdou, že by prvostupňový správce daně uzavřel POP, sdělil výsledek odvolateli a čekal na jeho návrh v pokračování dokazování – prvostupňový správce daně naznal, že institut POP byl vyčerpán (bod [110]), je třeba provést věcně a časově náročnější dokazování, a proto „přешel“ do DK v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně za ZO únor 2018.“
66. Tomuto závěru žalovaného soud nepřisvědčil. V projednávané věci sice nebyla daňová kontrola zahájena na základě návrhu žalobkyně na pokračování dokazování dle § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu, nicméně byla zahájena z iniciativy správce daně, neboť tento shledal, že v průběhu postupu k odstranění pochybností nebyly odstraněny pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH, o užití přijatých zdanitelných plnění žalobkyní v rámci uskutečňování žalobkyniny ekonomické činnosti a o oprávněnosti uvedených uskutečněných zdanitelných plnění na řádku č. 26 daňového tvrzení jako plnění osvobozených od DPH. Hypotéza § 90 odst. 3 daňového řádu tedy byla naplněna, neboť po využití postupu k odstranění pochybností správce daně shledal důvody pro pokračování v dokazování a zahájil daňovou kontrolu. V rámci této pak byl omezen rozsahem důvodů, pro něž se rozhodl pokračovat v dokazování v rámci nově zahájené daňové kontroly. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, bod 34, kde kasační soud uvedl: „Jak již bylo nastíněno výše, jedním ze způsobů ukončení postupu k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 a 90 daňového řádu je jeho „přechod“ k daňové kontrole. Citovaná ustanovení nicméně způsob zahájení a vedení daňové kontroly již výslovně nestanoví (s výjimkou části související s rozsahem daňové kontroly, jelikož § 90 odst. 3 věty první

daňového řádu stanoví, že „[p]okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.“; při zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností je proto správce daně vázán rozsahem důvodů představujících pochybnosti, jež i navzdory předcházejícímu postupu k odstranění pochybností přetrvávají – blíže viz níže odst. [38] tohoto rozsudku.“ V bodě 37 tohoto rozsudku pak kasační soud uvedl: „Jak již bylo naznačeno výše, v případě zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností je správce daně co do rozsahu daňové kontroly vázán pochybnostmi, jež do skončení postupu k odstranění pochybností odstraněny nebyly a nadále přetrvávají. Tento názor ostatně sdílí i doktrína, když uvádí, že „[p]okud správce daně shledal důvody k pokračování v dokazování, toto dokazování již nemůže probíhat v rámci postupu k odstranění pochybností a správce daně musí v rozsahu těchto důvodů zahájit daňovou kontrolu. Rozsah daňové kontroly v době jejího zahájení tak musí být vymezen pouze v takto zákonem stanoveném rozsahu. Podle autorů však nic nebrání tomu, aby rozsah prověřování nemohl být v jejím průběhu rozšířen v intencích komentovaného odstavce, zúžení však s ohledem na podstatu této úpravy zřejmě nebude možné.“ (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011). Lze proto přisvědčit stěžovateli, že v případě „přechodu“ od postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole se pro stanovení přípustného rozsahu daňové kontroly použije ustanovení § 90 odst. 3 věty první daňového řádu ve vztahu k ustanovení § 87 odst. 1 věty první téhož zákona jako *lex specialis*.“ (tento právní názor Nejvyšší správní soud zopakoval i v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 1 Afs 273/2017-30, bod 20). Na tomto místě lze tedy učinit dílčí závěr, že právní názor žalovaného prezentovaný v bodech 116 napadeného rozhodnutí I, resp. 117 napadeného rozhodnutí II, byl nesprávný, neboť ve vztahu k zdaňovacímu období únor 2018 byla daňová kontrola zahájena postupem dle § 90 odst. 3 daňového řádu a správce daně byl co do zjišťovaných skutečností omezen rozsahem pochybností přetrvávajících po realizovaném postupu k odstranění pochybností.

67. Zbývá zodpovědět otázku, zda tento nesprávný právní závěr žalovaného mohl způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí a zasáhnout do veřejných subjektivních práv žalobkyně. Nesprávné vypořádání odvolací námítky žalobkyně žalovaným dle názoru soudu nemůže být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, pokud by správce daně fakticky postupoval v intencích § 90 odst. 3 daňového řádu. Pro úplnost lze podotknout, že žalobkyně na (ne)správnost právního názoru žalovaného nepoukázala, nýbrž obecně namítla nezákonnost postupu správce daně co do rozsahu zahájené daňové kontroly. Soud se tedy zabýval otázkou, zda správce daně v případě zahájení daňové kontroly za zdaňovací období únor 2018 tím, že tuto zahájil v neomezeném rozsahu, překročil rozsah důvodů pro pokračování v dokazování po ukončení postupu k odstranění pochybností.
68. Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 20. 4. 2018, č. j. 823990/18/2301-51521-401794, správce daně uvedl, že má pochybnosti, zda byl žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH, a zda byla, případně kdy a jak budou, přijatá zdanitelná plnění užita k ekonomické činnosti žalobkyně. Dále správce daně vyjádřil pochybnosti, zda žalobkyně oprávněně uplatnila na plnění vykázané na řádku č. 26 daňového tvrzení osvobození od DPH. V průběhu postupu k odstranění pochybností správce daně vydal výzvu ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1194293/18/2301-61564-402162. Touto žalobkyni vyzval k prokázání nároku na odpočet DPH uplatněného z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele Chun Fu Logistics, Hong Kong, dále z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele Zemědělské družstvo Novosedly, a k prokázání oprávněné aplikace osvobození

od daně na výstupu u deklarovaného dodání služby odběrateli Morgan se sídlem ve třetí zemi. Z uvedeného lze shrnout, že postup k odstranění pochybností byl zaměřen na prokázání oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH, k prokázání tvrzení žalobkyně, že tato přijatá zdanitelná plnění užila v rámci uskutečňování vlastní ekonomické činnosti a k prokázání, zda žalobkyně oprávněně vykázala uskutečněné zdanitelné plnění ve prospěch odběratele Morgan jako plnění osvobozené od DPH (zde se jednalo o předmětné plnění vykázané na řádku č. 26 daňového tvrzení).

69. Správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 1529964/18/2301-61564-402162 uvedl v části „*rozsah daňové kontroly*“ následující: „*všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně [tedy DPH – pozn. soudu] za zdaňovací období únor 2018*“. Z uvedeného by bylo lze usuzovat, že daňová kontrola ve vztahu k daňové povinnosti žalobkyně na DPH za zdaňovací období únor 2018 byla zahájena v neomezeném rozsahu. Nelze však přehlédnout, že správce daně na str. 10 protokolu o zahájení daňové kontroly rovněž uvedl, že „*zahajuje v rozsahu důvodů vedoucích k zahájení postupu k odstranění pochybností k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2018 také daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za toto předmětné zdaňovací období*“. Z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, bod 39, totiž vyplývá, že ač správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly výslovně na některém místě uvede, že tuto zahajuje v neomezeném rozsahu, nelze bez dalšího dospět k takovému závěru, nýbrž je třeba dále zkoumat i další skutečnosti uvedené v protokolu o zahájení daňové kontroly a zaměřit se i na faktický rozsah daňové kontroly, tedy zaměřit se na skutečnosti, které správce daně v průběhu daňové kontroly skutečně prověřoval. V rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 1 Afs 273/2017-30, bod 28, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*[J]e však třeba dbát na to, aby byla zachována úzká souvislost mezi pochybnostmi vyjádřenými v původní výzvě zahajující postup k odstranění pochybností, pochybnostmi vyjádřenými v následné výzvě podle § 92 odst. 4 a rozsahem daňové kontroly*.“
70. Soud se tedy zaměřil na zodpovězení otázky, v jakém faktickém rozsahu správce daně prováděl daňovou kontrolu. Na str. 9 protokolu o zahájení daňové kontroly správce daně uvedl, že v průběhu postupu k odstranění pochybností nebylo dostatečně prokázáno dodání deklarované služby výpočetního výkonu odběrateli v USA, na straně správce daně přetrvávaly pochybnosti, zda byla při dovozu zboží řádně odvedena daň na výstupu z dovezeného zboží, neboť nebylo prokázáno užití dovezeného zboží žalobkyní v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti. Soud z úkonů činěných správcem daně v průběhu daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2018 (např. místní šetření provedené dne 18. 9. 2018, výslech svědka Langa provedený dne 23. 9. 2018, výzva k prokázání skutečností ze dne 6. 6. 2019, č. j. 1217626/19/2301-61564-402162, výslech svědka Ing. H. provedený dne 22. 2. 2019, výslech svědka H. provedený téhož dne i ostatní úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly) shledal, že daňová kontrola se týkala výlučně pochybností správce daně stran oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH, využití žalobkyní obdrženého plnění v rámci jí uskutečňovaných ekonomických činností a oprávněnosti daňového osvobození k dodání služby výpočetního výkonu odběrateli Morgan ve smyslu řádku č. 26 daňového tvrzení žalobkyně. V průběhu daňové kontroly tedy správce daně nepřekročil rámec pochybností vymezený ve výzvě č. j. 823990/18/2301-51521-401794, již byl zahájen postup k odstranění pochybností, a ve výzvě č. j. 1194293/18/2301-61564-402162 učiněné v průběhu postupu

k odstranění pochybností. Jinak řečeno, mezi postupem k odstranění pochybností, výzvou ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu vydanou v jeho průběhu a skutečnostmi zjišťovanými v průběhu daňové kontroly byla dána dostatečně úzká souvislost. Správce daně tedy daňovou kontrolou nepřekročil meze dané § 90 odst. 3 daňového řádu, ani tato žalobní námitka tedy nebyla důvodná. Lze dodat, že žalobkyně v žalobě neuvedla jiný konkrétní údaj, který by správce daně v rámci daňové kontroly na DPH za únor 2018 zjišťoval, přestože nebyl součástí pochybností neodstraněných postupem k odstranění pochybností, tedy že by daňová kontrola byla fakticky prováděna v rozporu s § 90 odst. 3 daňového řádu mimo důvody pochybností, které postupem k odstranění pochybností nezanikly.

71. Žalobkyně dále obecně namítla, že již v průběhu postupu k odstranění pochybností rozptýlila předloženými důkazními prostředky pochybnosti správce daně a unesla tak ji tížící důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, kdy správce daně při tom neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, správnost, průkaznost či úplnost žalobkyní předložených důkazních prostředků ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
72. Námitka nebyla důvodná. K její obecnosti soud odkazuje na bod 55 odůvodnění tohoto rozsudku. Správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly na str. 9 uvedl, že na jeho straně přetrvávají pochybnosti z důvodu, že žalobkyní předložená evidence majetku byla nekonkrétní z pohledu jednotlivých těžebních strojů, které nebyly identifikovány nezaměnitelnými výrobními čísly, že nebyl patrný finanční tok mezi žalobkyní a jejím odběratelem Morgan, a dále správce daně vyjádřil pochybnosti ohledně jazykového znění smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a jejím odběratelem. Správce daně dle názoru soudu prokázal důvodnost svých pochybností o správnosti daňových tvrzení žalobkyně a zcela oprávněně shledal, že je na místě zahájit daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu, neboť byly dány důvody pro pokračování v dokazování, když nárok žalobkyně na odpočet DPH, resp. uplatnění daňového osvobození žalobkyní na dodání služby výpočetního výkonu odběrateli Morgan, byl správcem daně zjištěnými skutečnostmi důvodně zpochybněn. Pokud tedy správce daně z uvedených důvodů shledal, že je třeba vést další dokazování, zcela správně zahájil v rozsahu přetrvávajících pochybností daňovou kontrolu. Postup k odstranění pochybností totiž *„má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správcovi daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). [...] Nejsou-li postupem dle § 89 a násl. daňového řádu odstraněny a vyvráceny dříve sdělené pochybnosti správce daně, je správce daně podle povahy situace buď oprávněn stanovit daň pomocí pomůcek (§ 90 odst. 4), nebo je oprávněn v rozsahu těchto pochybností zahájit daňovou kontrolu. [...] Daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, body 20, 22 a 24).
73. Stran námitky žalobkyně, že správce daně neprokázal důvodnost zahájení daňové kontroly, soud uvádí, že správce daně není povinen prokazovat důvodnost zahájení daňové kontroly, nýbrž touto může namátkově prověřit správnost daňových tvrzení

daňového subjektu [srov. rozsudek Nejvyšší správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 Afs 119/2016-23: „Správce daně může zahájit daňovou kontrolu i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti a zamýšlí pouze namátkově prověřit informace uvedené v daňových tvrzeních (viz např. rozsudek ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 26, č. 3175/2015 Sb. NSS, srov. také stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, č. 368/2011 Sb.)“]. Ve vztahu ke zdaňovacímu období března až srpna 2017, října 2017 až ledna 2018 a března 2018 až května 2018 tak správce daně nebyl povinen prokazovat důvodnost zahájení daňové kontroly, neboť se jednalo o nově zahájenou daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu. Ve vztahu ke zdaňovacímu období února 2018 byl správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu v návaznosti na ukončení postupu k odstranění pochybností, pokud shledal důvody pro pokračování v dokazování (srov. § 90 odst. 3 daňového řádu). Co se týče důvodů pro její zahájení, odkazuje soud na předchozí pasáže odůvodnění tohoto rozsudku.

74. Žalobkyně dále namítala, že správce daně ve výzvě ze dne 31. 5. 2018 uvedl, že v této výzvě uvedené listiny nemůže osvědčit jako podklad k fakturaci žalobkyně, neboť přiložená fotodokumentace neodpovídala zjištěním učiněným správcem daně na totožném objektu pronájmu při místním šetření konaném dne 27. 3. 2018 za zdaňovací období září 2017. Vzhledem k tomu, že správce daně z předmětného místního šetření nevyhotovil úřední záznam ani protokol, nemohla žalobkyně zaujmout stanovisko k posouzení správce daně a vyjádřit se.
75. Žalovaný ve svém vyjádření v žalobě k této žalobní námitce uvedl, že o provedení místního šetření konaného dne 27. 3. 2018 byl sepsán úřední záznam č. j. 486438/18/2301-61564-404727.
76. Předně soud uvádí, že předmětné místní šetření konané dne 27. 3. 2018 se mělo vztahovat ke zdaňovacímu období září 2017, mělo se tedy týkat jiného daňového řízení (srov. § 134 odst. 1 a 2 daňového řádu). Správce daně se však ve výzvě ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1194293/18/2301-61645-402162, vyjádřil ve vztahu ke zdaňovacímu období února 2018 tak, že skutečnosti zjištěné v rámci tohoto místního šetření se odlišovaly od skutečností vyplývajících z přiložené dokumentace. Správce daně tímto postupem vnesl skutečnosti zjištěné v průběhu místního šetření provedeného dne 27. 3. 2018 i do tohoto daňového řízení (vztáhl je však výlučně k daňové povinnosti žalobkyně na DPH za zdaňovací období února 2018, o čemž svědčí vydání předmětné výzvy v rámci postupu k odstranění pochybností). Rozhodující je, zda daňové orgány ze skutečností zjištěných v rámci místního šetření vycházeli i při vydání meritorních rozhodnutí, které se týkaly zdaňovacího období února 2018. Pokud totiž daňové orgány neargumentovaly v jimi vydaných rozhodnutích skutečnostmi zjištěnými v průběhu místního šetření konaného dne 27. 3. 2018, nemělo význam zjišťovat, zda o nich správce daně učinil úřední záznam nebo protokol, neboť takto zjištěné skutečnosti nebyly rozhodné pro posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí.
77. Žalovaný v napadeném rozhodnutí I ze skutečností zjištěných v průběhu místního šetření konaného dne 27. 3. 2018 nevycházel, o tomto místním šetření se v napadených rozhodnutích vůbec nezmiňuje. Soud tedy dospěl k závěru, že pro daňové řízení zakončené nyní napadenými rozhodnutími nemělo předmětné místní šetření žádný význam. Nadto je třeba uvést, že žalovaný v bodě 28 napadeného rozhodnutí I, resp. v bodě 29 napadeného rozhodnutí II, uvedl, že dne 18. 9. 2018 proběhlo místní šetření, jež bylo formalizováno v úředním záznamu č. j. 1755820/18/2301-61564-402162, a v rámci

tohoto byla správcem daně zjištěna existence počítačových strojů Antminer. Žalovaný následně v bodech 29 napadeného rozhodnutí I, resp. 30 napadeného rozhodnutí II, uvedl, že existence těchto zařízení je nesporná. Lze uzavřít, že v daňovém řízení zakončeném nyní napadenými rozhodnutími místní šetření proběhlo a správce daně při něm zjistil existenci předmětných počítačových zařízení.

78. Žalobní námitka je tedy nedůvodná, protože skutečnosti případně zjištěné při místním šetření dne 27. 3. 2018 se nijak nepromítly do napadených rozhodnutí. Z tohoto důvodu fakt, zda správce daně vyhotovil nebo nevyhotovil z tohoto místního šetření úřední záznam nebo protokol, příp. že se k nim žalobkyně nemohla vyjádřit, nemohla negativně zasáhnout do práv žalobkyně a nemohla tedy vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Nelze též přehlédnout, že žalobkyně žádnou takovou námitku nevznesla ve svém odvolání, tudíž žalovaný nemohl pochybit, pokud se zachycení průběhu místního šetření dne 27. 3. 2018 v napadeném rozhodnutí I nezabýval (srov. § 114 odst. 2 věta první daňového řádu).
79. Dále žalobkyně namítla, že správce daně nevyhotovil v rozporu s § 60 odst. 1 daňového řádu o místním šetření konaném dne 18. 9. 2018 protokol, nýbrž úřední záznam, ačkoliv v jeho průběhu jednal s jednatelem žalobkyně Z. Š..
80. Žalovaný se obdobnou odvolací námitkou žalobkyně zabýval v bodech 119 až 122 napadeného rozhodnutí I, resp. v bodech 120 až 123 napadeného rozhodnutí II. Uvedl, že o průběhu místního šetření lze podle § 80 odst. 3 daňového řádu pořizovat úřední záznam, že místní šetření bylo provedeno na návrh žalobkyně za účelem prokázání existenci počítačových zařízení Antminer a účastnil se ho pouze jednatel žalobkyně Z. Š., který nebyl vyslýchán (k vyjádření vyzýván), kdy se zde jednatel vyjádřil spontánně za žalobkyni. Žalovaný považoval vyjádření jednatele žalobkyně na místním šetření za vyjádření žalobkyně a zdůraznil, že obsah úředního záznamu žalobkyně nepochybně. Žalovaný poukázal i na to, že žalobkyně se mohla k obsahu úředního záznamu vyjádřit, kdy v daňovém řízení nenamítala, že by jednatelem přes jeho žádost bylo znemožněno vyjádřit se k místnímu šetření do protokolu. Soud dodává, že s uvedeným vypořádáním odvolací námitky žalobkyně v žalobě nijak nepolemizovala a pominula ho.
81. Podle § 80 odst. 3 daňového řádu sepíše správce daně o průběhu místního šetření podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. § 60 odst. 1 daňového řádu stanoví, že o ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol. Podle § 63 odst. 1 daňového řádu sepíše správce daně o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.
82. Z uvedené právní úpravy vyplývá, že správce daně nepochybně, pokud o průběhu místního šetření pořídí úřední záznam a nikoli protokol. V případě, že daňový subjekt sepsání protokolu nevyžaduje a správce daně na něm netrvá, je možno o místním šetření poříditi úřední záznam. Daňový řád explicitně předpokládá, že obsahem záznamu může být i ústní sdělení třetí osoby. Důsledek toho, že důkazní síla úředního záznamu je řádově nižší než důkazní síla úředního záznamu, tak jde k tíži správce daně. Daňový subjekt je totiž oprávněn zpochybňovat průběh místního šetření zaznamenaný úředním záznamem.
83. Námitka není důvodná. Míra konkrétnosti vypořádání této žalobní námitky tak bude odpovídat míře její konkrétnosti, lépe řečeno obecnosti (srov. bod 55 odůvodnění tohoto

rozsudku). V posuzované věci žalobkyně netvrdila, že by průběh místního šetření zaznamenaný v úředním záznamu neodpovídal skutečnosti. Z povahy věci nemohla být práva žalobkyně negativně dotčena tím, že o místním šetření byl formálně pořízen záznam a nikoli protokol. Žalobkyně v žalobě uvedla, že absence protokolu jí znemožnila vyjádřit se k průběhu místního šetření. Této námitce soud nerozumí, protože je zřejmé, že se jednak žalobkyně ústy svého jednatele ústně vyjadřovala přímo na místním šetření, a dále žalobkyni nic nebránilo v tom, aby i následně žalobkyně k průběhu místního šetření podala správci daně jakékoli vyjádření. Absence protokolu ji v její aktivitě při tvrzení skutečností nijak neomezovala.

84. Ze správního spisu soud zjistil, že předmětné místní šetření bylo formalizováno v úředním záznamu č. j. 1755820/18/2301-61564-402162. Z něj vyplývá, že předmětného místního šetření se účastnil mimo úředních osob toliko jednatel žalobkyně Z. Š.. Současně bylo nesporné, že místní šetření bylo provedeno k návrhu žalobkyně. S ohledem na to, že žalobkyně byla předmětnému místnímu šetření přítomna prostřednictvím svého jednatele a že se v jeho průběhu mohla vyjadřovat a i se vyjadřovala, neshledal soud, že by tím, že o tomto místním šetření byl sepsán toliko úřední záznam, mohlo dojít k jakémukoliv myslitelnému zásahu do práv žalobkyně. Lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2015, č. j. 7 As 238/2014-48, kde kasační soud uvedl, že „[J]ak již uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 21. 10. 2008, čj. 8 As 47/2005 - 86, publ. pod č. 1764/2009 Sb. NSS, „[s]oudní řád správní je svojí povahou „obrannou“ normou. Není normou „kontrolní“, která by umožňovala komukoliv iniciovat, prostřednictvím podání žaloby ve správním soudnictví, kontrolu jakéhokoliv úkonu veřejné správy. Má pouze zajistit poskytování právní ochrany v případech, kdy veřejná správa vstupuje do právní sféry fyzických nebo právnických osob. Hraničním kritériem pro žalobní legitimaci je právě tvrzený zásah do veřejných subjektivních práv. Nikoliv veškerá činnost (případně veškeré pochybení) veřejné správy je podrobena soudní kontrole ze strany fyzických a právnických osob, ale pouze ta, kdy činnost správy přesáhne do jejich veřejných subjektivních práv.“
85. Dále žalobkyně namítla, že správcem daně byly nesprávně pro nadbytečnost odmítnuty její důkazní návrhy na provedení místního šetření, zachyceného v protokolu tak, aby mohlo sloužit jako řádný důkazní prostředek.
86. Žalovaný se obdobnou odvolací námitkou zabýval v bodě 94 napadeného rozhodnutí I a v bodě 95 napadeného rozhodnutí II. Uvedl, že se navrhované místní šetření uskutečnilo a skutečnost, že se počítačová zařízení Antminer nacházela v pronajatých prostorách Zemědělského družstva Novosedly a Bělčice, byla prokázána, tudíž není důvod místní šetření opakovat. Žalovaný dodal, že místním šetřením nemůže být prokázána skutečnost, kdo využívá výpočetní výkon zjištěných počítačových zařízení. S tímto vypořádáním odvolací námitky žalobkyně v žalobě nijak nepolemizovala a pominula ho.
87. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně navrhla provedení místního šetření ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 16. 12. 2019. K tomuto důkaznímu návrhu uvedla, že jeho účelem mělo být umožnit správci daně zaznamenat do řádného protokolu o místním šetření všechna výrobní čísla zařízení, kterými žalobkyně dodávala výpočetní výkon odběrateli Morgan, pokud měl správce daně za to, že potřeboval takovou evidenci znát.
88. Správce daně k tomuto důkaznímu návrhu žalobkyně uvedl na str. 78 zprávy o daňové kontrole následující: „Opakované místní šetření v počítačovém sálu Novosedly za účelem, který daňový subjekt požaduje (aby si správce daně zajistil soupis výrobních čísel PC strojů),

správce daně zamítá pro jeho nadbytečnost, a to na podkladě důvodů výše uvedených. Daňový subjekt vede svoji vlastní evidenci, popsanou výše, kterou správce daně považuje za neprůkaznou, oproti tomu správce daně považuje za průkaznou např. evidenci vedenou podle výrobních čísel, což se v takovémto případě nabízí (každý stroj má své jedinečné výrobní číslo), správce daně nikdy netvrdil, že takováto evidence vyplývá ze zákona, ale je to možnost, jak průkazně vést evidenci předmětných PC strojů. Což rozhodně evidence pořadových čísel strojů v regálech není.“ Na str. 77 zprávy o daňové kontrole pak správce daně uvedl, že nebylo jeho povinností sestavovat soupis majetku žalobkyně dle výrobních čísel. Dále uvedl, proč způsob vedení evidence zvolený žalobkyní není dostatečně průkazný (nelze ztotožnit jednotlivé stroje s položkami na nákupních dokladech, při vyřazování některého ze strojů nelze zaručit, že bude účetně správně vyřazen konkrétní stroj v příslušné účetní hodnotě, nelze určit, které ze strojů byly vlastnictvím žalobkyně).

89. Žalobkyně v rámci této žalobní námitky opět neuvedla, čím ji neprovedení místního šetření formalizovaného do protokolu poškodilo, do jakých jejích práv tím bylo negativně zasazeno. Žalobkyně v žalobě ani neuvedla, co mělo být místním šetřením osvědčeno a proč to osvědčeno být mělo. Míra konkrétnosti vypořádání této žalobní námitky tak opět bude odpovídat míře její konkrétnosti (srov. bod 55 odůvodnění tohoto rozsudku): Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepolemizuje s vypořádáním této odvolací námitky žalovaným, nemůže být důvodnou její námitka, že opakování místního šetření by nebylo nadbytečné. Žalovaný argumentoval tím, že místní šetření provedeno bylo, tudíž je logické, že jeho opakování je nadbytečné. Jelikož žalovaný současně uvedl, že místním šetřením byla prokázána existence počítačových zařízení Antminer v pronajatých prostorách ZD Novosedly a Bělčice, nemohla logicky obstát námitka, že důvodem opakování místního šetření má být zajištění „řádného důkazního prostředku“.
90. Obiter dictum soud uvádí, že dne 18. 9. 2018 v průběhu daňového řízení místní šetření v ZD Novosedly a ZD Bělčice proběhlo a správce daně jím měl za prokázanou existenci počítačových strojů Antminer (viz body 28 a 29 napadeného rozhodnutí I a body 29 a 30 napadeného rozhodnutí II). Dále je třeba uvést, že účelem opakování místního šetření mělo být to, aby si správce daně sám opatřil evidenci počítačových zařízení Antminer dle jejich jedinečných výrobních čísel. Správce daně však nebyl povinen zpracovávat takovou evidenci majetku žalobkyně. Byla to naopak žalobkyně, která byla dle § 100 odst. 1 a odst. 3 písm. b) zákona o DPH povinna vést dostatečně průkaznou evidenci svého majetku. Soud souhlasí s daňovými orgány, že za takovou evidenci nelze považovat evidenci počítačových zařízení dle jejich umístění v provozovnách žalobkyně, neboť z takto vedené evidence nelze ztotožnit jednotlivá zařízení s položkami na nákupních dokladech (srov. str. 78 zprávy o daňové kontrole). Pokud tedy správce daně odmítl provedení místního šetření za účelem vymezeným žalobkyní, nepostupoval v rozporu se zákonem, neboť to byla žalobkyně, která byla povinna vést řádnou a průkaznou evidenci počítačových zařízení a této povinnosti se nemohla zříknout návrhem, aby si správce daně tuto evidenci opatřil sám. Nutno zdůraznit, že daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě, která by se v projednávané věci projevila tak, že by správce daně na místo žalobkyně vytvářel průkaznou evidenci části jejího majetku, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat jím tvrzené skutečnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, či ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 74/2020-32, bod 14). Správce daně je naopak povinen prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných záznamů vedených daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm.

c) daňového řádu]. Z uvedeného je tak zřejmé, že správce daně nebyl povinen provést místní šetření za účelem vyhotovení průkazné evidence počítačových zařízení Antminer, neboť to bylo povinností žalobkyně. Navíc zpracováním evidence zařízení Antminer dle jejich výrobních čísel nemohla být prokázána skutečnost poskytnutí výpočetního výkonu odběrateli žalobkyně.

91. **Žalobkyně dále namítla, že přes její návrh nebyl proveden důkaz znaleckým posudkem k zodpovězení otázky, zda jsou předmětná počítačová zařízení Antminer schopna poskytovat výpočetní výkon. Žalobkyně poukázala na to, že podle daňových orgánů bylo totiž sporné, zda žalobkyně poskytovala výpočetního výkonu odběrateli Morgan.**
92. Námitka není důvodná. Skutečnost, zda předmětná počítačová zařízení byla schopna poskytovat výpočetní výkon, a skutečnost, zda předmětná počítačová zařízení skutečně poskytovala výpočetní výkon deklarovanému odběrateli, jsou dvě zcela odlišné skutečnosti. Jistě, platí-li druhý fakt, musí platit i první fakt – obráceně tato výroková logika však neplatí. Pokud totiž předmětná zařízení byla schopna výpočetní výkon poskytovat, toto samo o sobě ještě neimplikuje, že jej fakticky poskytovala odběrateli tvrzenému žalobkyní. Soud tudíž aprobejme posouzení této odvolací námítky žalovaným (body 127 a 128 napadeného rozhodnutí I a body 128 a 129 napadeného rozhodnutí II). Daňové orgány měly za prokázanou právě tu skutečnost, kterou navrhla žalobkyně prokázat znaleckým posudkem, tj. že zařízení Antminer byla schopna poskytovat výpočetní výkon. Provádět důkaz navržený žalobkyní by tudíž bylo nadbytečné, protože směřoval k prokázání nesporné skutečnosti. Neprovedení navrženého důkazu tudíž nemohlo negativně zasáhnout práva žalobkyně a vést k závěru o nezákonnosti napadených rozhodnutí. V rozsudku ze dne 27. 7. 2021, č.j. 8 Afs 252/2019-38, bod 12, Nejvyšší správní soud dospěl k obdobnému závěru, že *„správní orgán nemá povinnost provést všechny navržené důkazy za situace, kdy již shromáždil dostatek podkladů pro posouzení skutkového stavu bez důvodných pochybností, popř. kdy navržený důkaz nemůže žádným způsobem přispět ke zjištění skutkového stavu. Musí však odůvodnit, proč k provedení navrženého důkazu správní orgán nepřistoupil (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018, čj. 1 Afs 172/2017-59, bod 82).“* Žalovaný poukazem na nesporný charakter skutečnosti, která měla být znaleckým posudkem prokázána, dostatečně odůvodnil, proč tento důkaz neprovede.
93. Odkázala-li žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2007-58, pak ten nikterak žalobní argumentaci nepodporuje: Z věty odůvodnění tohoto rozsudku *„Rozhoduje-li ovšem správní orgán v neprospěch daňového subjektu, který neprokázal své tvrzení a neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu, předpokládá jeho závěr řádné a úplné provedení navržených důkazů.“* totiž nevyplývá závěr, kterého se žalobkyně dovolává, totiž že daňový orgán musí provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem. Správce daně je oprávněn odmítnout provedení daňovým subjektem navrženého důkazu a není vždy povinen provést důkaz navržený daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2021, č. j. 5 Afs 362/2020-49, bod 35, a tam citovaná judikatura).
94. **Ostatní žalobní námítky žalobkyně směřovaly do věci samé.**
95. Soud považuje za vhodné stručně konstatovat relevantní právní úpravu.
96. Podle § 5 zákona o DPH je osobou povinnou k dani právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Podle § 5 odst. 2 věty první a druhé zákona o DPH se ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1

se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH upravují § 72 a § 73 zákona o DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně stanoví § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Podle § 72 odst. 3 a odst. 5 zákona o DPH platí, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, a že plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1. § 73 odst. 1 zákona o DPH stanoví, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Pokud jde důkazní břemeno, odkazuje soud souhlasně na body 16 až 19 napadeného rozhodnutí I, resp. body 17 až 20 napadeného rozhodnutí II, kdy závěry zde uvedené není efektivní opakovat. Žalovaný přitom v bodě 21 napadeného rozhodnutí I a bodě 22 napadeného rozhodnutí II uvedl, že žalobkyně předložením daňových dokladů unesla ji tížící primární důkazní břemeno.

97. Úvodem soud předesílá, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích tvrdila dodání služeb spočívajících v poskytování výpočetního výkonu zařízeními Antminer odběrateli Morgan se sídlem v USA s tím, že tím uvedená zařízení kontinuálně a výhradně používala ke své ekonomické činnosti. Pokud by toto prokázala, nesměl jí být nárok na odpočet daně, který uplatnila na vstupu na základě přijetí v podobě zařízení Antminer, služeb a zboží v souvislosti s pořízením a provozem zařízení Antminer, odepřen.
98. Mezi daňovými orgány a žalobkyní nebyla sporná existence žalobkyní zakoupených počítačových zařízení Antminer, jimiž měl být předmětný výpočetní výkon prováděn (viz např. bod 29 napadeného rozhodnutí I a bod 30 napadeného rozhodnutí II). Sporné nebylo ani to, že žalobkyně nasměrovala výkon svých zařízení na servery NiceHash a ViaBTC (viz např. bod 39 napadeného rozhodnutí I a bod 40 napadeného rozhodnutí II). Nebylo konečně sporné ani to, že existuje společnost Morgan (viz bod 30 napadeného rozhodnutí I a bod 31 napadeného rozhodnutí II). Daňové orgány rovněž považovaly za prokázané, že žalobkyně přijala služby a zboží vztahující se k provozu zařízení Antminer (srov. bod 41 napadeného rozhodnutí I a bod 42 napadeného rozhodnutí II).
99. Vzhledem k uvedeným nesporným skutečnostem a rozsahu tvrzení, které žalobkyně měla pro přiznání odpočtu na dani prokázat, je zřejmé, že jde o posouzení otázky, zda žalobkyně prokázala použití zařízení Antminer pro uskutečňování své ekonomické činnosti pouze pokud jde o subjekt, kterému byl žalobkyní výpočetní výkon těchto zařízení fakticky poskytnut. Nosnými důvody napadených rozhodnutí totiž bylo, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění deklarovaného plnění na výstupu v podobě dodání výpočetního výkonu svému odběrateli Morgan, a proto neprokázala užití zařízení Antminer a s jeho provozem a umístněním souvisejícího zboží a služeb (odběr elektrické energie, pronájem prostor, pořízení routerů, switchů atp.) k uskutečňování vlastní ekonomické činnosti. Žalobkyně tvrdila, že prokázala, že byl výkon poskytnut firmě Morgan, daňové orgány byly opačného názoru. Na soudu tedy bylo, aby posoudil žalobní námitky žalobkyně v tom směru, zda představují důvod pro závěr, že v daňovém řízení bylo prokázano, že výpočetní výkon zařízení Antminer žalobkyně skutečně poskytla firmě Morgan. Jinými slovy, důvodnost hmotněprávních žalobních námitek mohly založit

pouze námitky týkající se reálného poskytování výpočetního výkonu *odběrateli Morgan*.

100. Daňové orgány založily svůj závěr o tom, že žalobkyně neprokázala dodávání výpočetního výkonu americké firmě Morgan, na následujících zjištěních:

- a) Screenshot předložený žalobkyní prokazuje jen to, že prospěch z výpočetního výkonu zařízení žalobkyně měly subjekty zaregistrované na serverech NiceHash a ViaBTC pod uživatelským jménem „morgantechnology.001“ a „1H4j6qF7ZMjJpz3W7LgYmB5QJ5...“, resp. že ve prospěch těchto neidentifikovaných subjektů byl výpočetní výkon zařízení žalobkyně využit k těžbě bitcoinů v poolu (viz body 39 a 40 napadeného rozhodnutí I, resp. body 40 a 41 napadeného rozhodnutí II).
- b) Písemné smlouvy se společností Morgan fakticitu plnění žalobkyně ve prospěch právě firmy Morgan neosvědčily především z důvodu (v bodě 47 napadeného rozhodnutí I a bodě 48 napadeného rozhodnutí II žalovaný tento důvod označil za *zásadní*), že jimi byl sjednán k dodání výpočetní výkon, kterým žalobkyně nemohla disponovat, protože odpovídal výkonu všech zařízení Antminer připojených do sítě na celém světě na začátku roku 2017, kdy žalobkyně mohla v září 2018 reálně disponovat výkonem cca 50 000x krát nižším. Svědek L., který smlouvu sice podepsal, uvedl, že smluvní vztah s firmou Morgan neřešil (viz bod 49 napadeného rozhodnutí I a bod 50 napadeného rozhodnutí II). Smlouvy jsou proto nevěrohodné a dodání výpočetního výkonu právě firmě Morgan prokázat nemohou.
- c) Svědecká výpověď svědka Langa poskytnutí výpočetního výkonu firmě Morgan neprokázala. Svědek totiž k subjektu, kterému měl být výpočetní výkon poskytnut, nic neuvedl – sice prováděl nasměrování výkonu na určité servery, ale, kdo měl prospěch z takového výkonu, neřešil (viz bod 49 napadeného rozhodnutí I a bod 50 napadeného rozhodnutí II).
- d) Prohlášení firmy Morgan neprokazuje poskytnutí výpočetního výkonu firmě Morgan, protože mohlo být vyhotoveno účelově pro účely daňového řízení, odkazuje na chybné období zahájení spolupráce a bylo podepsáno jednatelkou, jež je činná v mnoha firmách a figuruje v kauze Panama Papers (viz body 50 až 53 napadeného rozhodnutí I a body 51 až 54 napadeného rozhodnutí II).
- e) Bankovní účet u maďarské banky, z něhož byly žalobkyni poukazovány prostředky na úhradu faktur žalobkyně firmě Morgan za deklarovaný dodaný výpočetní výkon, byl zřízen pro firmu Morgan, ale jako její korespondenční adresa byla uvedena plzeňská adresa jednatele žalobkyně M., který byl též jedinou osobou, která mohla činit na účtu dispozice. Jednatel žalobkyně M. tedy jednal za firmu Morgan, byl zapsán jako jediný disponent bankovního účtu firmy Morgan, a to ještě před uzavřením smlouvy mezi žalobkyní a firmou Morgan. Bankovní účet firmy Morgan vykazoval odchozí platby na účet žalobkyně, příchozí platby (výplaty) od japonské burzy kryptoměn a odchozí platby (dividendy) ve prospěch firmy kyperské firmy TROSKANI TRADING LIMITED, personálně propojené s jednatelem žalobkyně (jednatel žalobkyně M. v ní má podíl). Vzhledem k tomu provedení plateb za služby vyúčtované žalobkyně firmě Morgan nemůže osvědčit, že žalobkyně plnila firmě Morgan (viz body 23, 54 až 61, 68 napadeného rozhodnutí I a body 24, 55 až 62, 69

napadeného rozhodnutí II).

- f) Svědecká výpověď svědka M. též plnění ve prospěch firmy Morgan neprokázala: Svědek nevěděl, z jakých zdrojů žalobkyně pořídila zařízení Antminer v ceně přes 21 milionů korun (ač byla žalobkyně kontinuálně ve ztrátě), společnost Morgan našel na internetu a komunikoval s ní jen elektronicky (žádnou korespondenci však nepředložil). Poté, co byl konfrontován s informacemi o maďarském účtu firmy Morgan, zejména se svým dispozičním oprávněním a jím učiněnými transakcemi, odpověděl, že odpoví písemně do 14 dnů. To vše by nasvědčovalo tomu, že bitcoiny vytěžené výkonem zařízení žalobkyně byly směňovány na japonské burze kryptoměn za americké dolary, které byly zasílány na maďarský účet vedený na společnost MORGAN, se kterým disponoval jednatel žalobkyně M., který část takového výtěžku poukazoval žalobkyni a část na účet společnosti TROSKANI, v níž měl podíl (viz body 62 až 70 napadeného rozhodnutí I a body 63 až 71 napadeného rozhodnutí II).
 - g) Dohoda o započtení mezi žalobkyní a Morgan deklaruje jen určité započitatelné závazky, tudíž neprokazuje, že skutečně žalobkyně poskytovala firmě Morgan výpočetní výkon svých zařízení (viz bod 71 napadeného rozhodnutí I a bod 72 napadeného rozhodnutí II).
101. Žalobkyně namítala, že poskytování výpočetního výkonu odběrateli Morgan prokázala smlouvou ze dne 1. 3. 2017 vč. dodatku, prohlášeními odběratele ze dne 15. 11. 2018 a 5. 4. 2019 včetně tabulky specifikující rozsah odebraného výpočetního výkonu, fakturami vydanými žalobkyní a fakturami za spotřebovanou elektrickou energii. Soud se postupně ke všem odkazovaným důkazům, které měly podle žalobkyně prokázat, že poskytovaný výpočetní výkon konzumovala firma Morgan.
102. Co se týče faktur za žalobkyní odebranou elektrickou energii, tyto nemohly nijak prokázat, že žalobkyně poskytovala výpočetní výkon právě svému tvrzenému odběrateli. Předmětné faktury mohly nasvědčovat jediné tomu, že v žalobkyní pronajatých prostorách docházelo k odběru elektrické energie provozem zařízení Antminer ve vlastnictví žalobkyně. Který subjekt využíval výkon zařízení, nemohl údaj o objemu spotřebované elektřiny nijak prokázat. Žalobkyně ani nijak nevyvracela vypořádání této dovolací námitky žalovaným v bodě 88 napadeného rozhodnutí I a bodě 89 napadeného rozhodnutí II.
103. Odkazovala-li žalobkyně na své vydané faktury, šlo o doklady formální povahy, které fakticitu plnění ve prospěch firmy Morgan nebyly z povahy věci schopny prokázat.
104. Žalobkyně dále argumentovala smlouvou s firmou Morgan. Soud výše v bodě b) popsal, jak smlouvy žalovaný vyhodnotil a z čeho své klíčové závěry dovodil. Žalobkyně v žalobě potvrdila, že výkon zařízení byl ve smlouvách uveden chybně v důsledku administrativního nedopatření. Toto žalobní tvrzení však jen podporuje závěr žalovaného, že smlouvy nemohou fakticitu poskytnutého plnění firmě Morgan prokázat. Pokud žalobkyně sama uvádí, že smlouvy neodpovídají realitě (z důvodu písařské či početní chyby), stěží se může současně dovolávat toho, že smlouvy prokazují poskytnutí plnění, které jimi mělo být sjednáno. Chyby se stávají každému, smlouvy samy o sobě nevyvracely poskytnutí plnění, nevylučovaly ho, ale bylo na žalobkyni, aby prokázala, že k němu ve prospěch firmy Morgan došlo. Pokud žalobkyně namítla, že žalovaný označil za podezřelé vyhotovení dvou jazykových verzí smlouvy, šlo o námitku mimoběžnou,

protože to z odůvodnění napadených rozhodnutí nevyplývá. V bodech 42 a 43 napadeného rozhodnutí I, resp. bodech 43 a 44 napadeného rozhodnutí II, žalovaný označil za podezřelé, že v českém vyhotovení smlouvy nebylo uvedeno, že smlouva byla vyhotovena ve dvou jazykových mutacích, a že americká smluvní strana podepsala smlouvu v češtině, tedy jiné skutečnost, než které tvrdí žalobkyně v žalobě, že je žalovaný označil za podezřelé. Navíc, jak bylo v bodě b) výše vyloženo, za klíčové žalovaný nepovažoval popsanou podezřelost, nýbrž naprosto nereálný sjednaný objem dodávaného výpočetního výkonu (v bodě 47 napadeného rozhodnutí I a bodě 48 napadeného rozhodnutí II tento závěr žalovaný zdůraznil i tučným a podtrženým písmem).

105. Žalobkyně dále odkazovala na prohlášení odběratele ze dne 15. 11. 2018 a 5. 4. 2019. Soud s odkazem na bod d) výše uvádí, že aprobuje závěr žalovaného, že prohlášení nemohlo nijak prokázat faktické uskutečnění žalobkyní deklarovaného plnění spočívajícího v poskytování výpočetního výkonu odběrateli Morgan, kdy jde o obecné proklamace existence obchodní spolupráce. Žalobkyně proti těmto závěrům žalovaného nic v žalobě nenamítala. Žalobní námitka tedy není důvodná. Ze stejného důvodu je nedůvodnou i žalobní námitka sestávající z pouhého odkazu na tabulku specifikující rozsah odebraného výpočetního výkonu, bez jakéhokoli argumentace zpochybňující závěry žalovaného v bodě 38 napadeného rozhodnutí I, resp. bodě 39 napadeného rozhodnutí II [srov. bod a) shora].
106. **Žalobkyně dále obecně namítala, že svědek L. potvrdil produkci a prodej výpočetního výkonu žalobkyní firmě Morgan.**
107. Soud s odkazem na bod c) výše uvádí, že aprobuje závěr žalovaného, že svědecká výpověď svědka L. poskytnutí výpočetního výkonu firmě Morgan neprokázala. Svědek totiž k subjektu, kterému měl být výpočetní výkon poskytnut, nic konkrétního neuvedl. Žalobkyně proti posouzení žalovaného nijak konkrétně nebrojila.
108. Z protokolu o výslechu svědka L. ze dne 23. 10. 2018, č. j. 1843376/18/2301-61564-402162, soud zjistil, že svědek L. vypověděl, že odběratele Morgan nijak konkrétně nezná. Na druhou stranu však uvedl, že s odběratelem Morgan řešil spolu s Z. Š. dodávání výpočetního výkonu. Dále uvedl, že prvotní kontakt s odběratelem Morgan navázal M. M., a že ač byl podepsán na smlouvě se společností Morgan, jednání s touto bylo doménou M. M.. Svědek L. dále uvedl, že k podpisu smlouvy s odběratelem Morgan nedošlo za současné fyzické přítomnosti obou smluvních stran. Ohledně detailů fakturace deklarovaného poskytnutého výpočetního výkonu a uzavření smlouvy svědek L. opakovaně odkazoval na Z. Š.. Svědek L. rovněž uvedl, že neznal jednatelku společnosti Morgan, dále uvedl, že společnost Morgan určovala, na jakou adresu toho kterého serveru má být poskytnut výpočetní výkon, přičemž tato se měnila asi třikrát nebo čtyřikrát. V průběhu podání svědecké výpovědi svědek rovněž správci daně ukázal, že výpočetní výkon byl poskytován na servery umístěné ve státě Arizona, USA, přičemž žádný ze serverů nebyl lokalizován v ČR. Svědek L. rovněž výslovně uvedl, že nechce poškodit žalobkyni.
109. Soud neshledal důvodným tvrzení žalobkyně, že svědecká výpověď svědka L. prokázala faktické dodání výpočetního výkonu odběrateli Morgan. Svědek L. naopak vypovídal neurčitě a rozporuplně (např. jeho tvrzení o neznalosti dodavatele Morgan oproti domlouvání spolupráce s tímto odběratelem). Tvrzení svědka L. o určování cílového serveru, kam měl být poskytnut výpočetní výkon, nemělo oporu v žádných jiných žalobkyní předložených důkazech (např. v komunikaci s odběratelem). I ve světle

výslovného tvrzení svědka L., že nechce poškodit žalobkyni, tak nebylo lze považovat jeho výpověď za důkaz prokazující faktické dodání výpočetního výkonu odběrateli Morgan, neboť ve vztahu k této otázce byla výpověď svědka L. nekonkrétní a jeho tvrzení o tom, že odběratel Morgan sám určoval adresy serverů, na něž má být poskytnut výpočetní výkon, nemělo oporu v žádných jiných důkazech provedených v daňovém řízení (např. výpisu komunikace žalobkyně s jejím odběratelem; na absenci jakéhokoli důkazu o komunikaci žalobkyně s odběratelem Morgan poukázal žalovaný v bodech 67 napadeného rozhodnutí I a 68 napadeného rozhodnutí II). Skutečnost, že výkon byl směřován na servery v USA, neznamená, že by tímto byl výpočetní výkon dodán právě odběrateli Morgan, neboť takto adresovaný výpočetní výkon nemusel být nutně odebrán právě odběratelem Morgan – žalobkyně tak ostatně ani v žalobě neargumentovala.

110. **Žalobkyně dále tvrdila, že správce daně v seznámení žalobkyně s výsledkem postupu k odstranění pochybností ze dne 6. 3. 2018, č. j. 383250/18/2301-61564-404727, výslovně uznal, že žalobkyně poskytovala výpočetní výkon odběrateli Morgan.** Závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala poskytování výpočetního výkonu odběrateli a že těžila virtuální měnu bitcoin, tak byl podle žalobkyně v rozporu s výše uvedeným závěrem prezentovaným v seznámení žalobkyně s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Dále žalobkyně poukázala na skutečnost, že správce daně vyhověl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně dne 19. 12. 2018, č. j. 2096668/18/2301-51521-401794, když přehodnotil původní závěr o prodeji zařízení Antminer žalobkyní v září roku 2017. Dle žalobkyně se správce daně snažil najít jiné důvody pro to, aby nemusel žalobkyni nesprávně vyměřenou DPH vrátit.
111. Žalovaný se obdobnou odvolací námitkou žalobkyně zabýval v bodě 134 napadeného rozhodnutí I a v bodě 135 napadeného rozhodnutí II, kde uvedl, že skutečnost stran poskytování výpočetního výkonu odběrateli žalobkyně uvedl správce daně jako tvrzení žalobkyně v kontextu akceptace toho, že žalobkyně neprodala předmětná zařízení Antminer. Zároveň žalovaný uvedl, že se tato skutečnost vztahovala ke zdaňovacímu období září 2017 a odkázal na konkrétní judikaturu správních soudů. Soud posouzení žalovaného aprobuje a dodává, že z obsahu předmětného seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností (viz jeho str. 3), založeného v daňovém spisu, je zřejmé, že správce daně neuznal, že žalobkyně poskytovala výpočetní výkon odběrateli Morgan, nýbrž dospěl *„ke správné úvaze, že daňový subjekt dovezené zboží k této činnosti nepoužil“* a *„nepředložil žádné důkazní prostředky k dovezenému zboží v měsíci září 2017, kterými by prokázal, že dovezené zboží souvisí s poskytnutím výpočetního výkonu“*. Správce daně tedy neuznal, že by žalobkyně poskytovala výpočetní výkon firmě Morgan.
112. Soud dodává, že mezi účastníky řízení nebylo sporné, že se seznámení žalobkyně s výsledkem postupu k odstranění pochybností ze dne 6. 3. 2018, č. j. 383250/18/2301-61564-404727, týkalo zdaňovacího období září 2017. Týkalo se tedy jiného daňového řízení, než byla ta v projednávané věci (srov. § 134 odst. 1 a 2 daňového řádu). Dle názoru soudu není vyloučeno, aby daňové orgány v různých daňových řízeních dospěly k různým skutkovým zjištěním a závěrům stran daňově relevantních tvrzení daňového subjektu, a to s ohledem na rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a daňové orgány. Jinak řečeno, v některých daňových řízeních může daňový subjekt svá daňově relevantní tvrzení prokázat, a unést tak jej tížící důkazní břemeno, v jiných naopak nikoliv. Ze skutečností zjištěných a prokázaných v jednom daňovém řízení tak nelze bez dalšího dovozovat jejich prokázání v jiném daňovém řízení. Tento právní názor zdejšího soudu odpovídá i judikatuře Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 11. 7. 2013,

č. j. 1 Afs 59/2013-34, bod 69, kasační soud uvedl, že „[P]osuzování nároku na odpočet DPH je zejména otázkou skutkovou, přičemž každé daňové řízení vychází z jiných důkazů a jiných skutkových zjištění. Není tedy vyloučeno, aby ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období byl daňovému subjektu nárok na odpočet daně uznán a v jiném období, např. pro absenci relevantních důkazů, odepřen.“ Přeneseno na projednávanou věc, i kdyby žalobkyně v daňovém řízení za zdaňovací období září 2017, jež není předmětem projednávané věci, prokázala poskytnutí výpočetního výkonu odběrateli Morgan, nelze z toho dovodit, že toto poskytnutí výpočetního výkonu bylo prokázáno i v nyní posuzovaném daňovém řízení. Jinými slovy, i kdyby daňové orgány ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2017 dospěly k závěru, že žalobkyně prokázala poskytování výpočetního výkonu odběrateli Morgan, v daňových řízeních, jež jsou předmětem projednávané věci, daňové orgány zjistily významné skutečnosti prokazující důvodné pochybnosti o daňově relevantních tvrzeních žalobkyně spočívajících v tom, že žalobkyně měla v těchto poskytovat výpočetní výkon odběrateli Morgan. I kdyby tedy správce daně skutečně ve zdaňovacím období září 2017 dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala poskytnutí výpočetního výkonu svému odběrateli, aniž by však soud tuto skutečnost jakkoliv hodnotil, nebylo to relevantní pro ta daňová řízení, jež jsou předmětem projednávané věci, neboť v těchto daňových řízeních daňové orgány unesly důkazní břemeno stran důvodnosti pochybností o daňově relevantních tvrzeních žalobkyně.

113. Co se týká poukazu žalobkyně na dodatečný platební výměr vydaný správcem daně dne 19. 12. 2018, č. j. 2096668/18/2301-51521-401794, uvádí k němu soud, že s ohledem na výše uvedené byl pro projednávanou věc nevýznamný, neboť se netýkal daňových řízení, jež jsou předmětem projednávané věci. Navíc byl k odvolání žalobkyně tento příkaz změněn (viz rozhodnutí správce daně ze dne 2. 4. 2020, č. j. 601938/20/2301-51521-401794). A ještě dále: Skutkové zjištění daňových orgánů v určité procesní fázi neznamená, že by v následné fázi, například v důsledku doplnění dokazování nebo závazného právního názoru ohledně posouzení skutkového stavu odvolacím orgánem, nemohlo být změněno. Pokud správce daně učiní vadné skutkové zjištění, pak ho odvolací orgán může změnit, přičemž rozhodující je, zda při soudním přezkumu obстоjí rozhodnutí odvolacího orgánu, bez ohledu na to, že je případně opřeno o jiné posouzení než rozhodnutí správce daně. Jinými slovy, i kdyby správce daně (pro jiné daňové období a mimo daňovou kontrolu) dospěl k určitému skutkovému závěru, nepředstavuje nezákonnost fakt, že odvolací orgán (ostatně i sám správce daně) posoudí následně provedené dokazování jinak a dojde k odlišnému skutkovému závěru. V daňovém řízení se neuplatňuje zákaz reformace in peius. Tudíž žalobní námitka, že správce daně jednou dospěl ke skutkovému závěru příznivějšímu pro daňový subjekt, a proto ho daňové orgány nejsou oprávněny změnit, nemá oporu v zákoně. S východiskem žalobkyně by daňové orgány nebyly oprávněny změnit skutková zjištění v závislosti na provedeném dokazování ani ve prospěch daňových subjektů. Klíčové je, zda obстоjí závěry obsažené v napadeném rozhodnutí odvolacího orgánu (a žalobkyní tvrzená, obecná, motivace daňových orgánů je právně bezvýznamná). Tuto žalobní námitku tedy soud neshledal důvodnou.
114. **Žalobkyně dále namítala, že tvrzení žalovaného o těžbě virtuální měny bitcoin žalobkyní nebylo podepřeno relevantními důkazy. Rovněž tvrdila, že bitcoin nikdy netěžila, ani nevlastnila.**
115. Soud se ztotožnil s žalobkyní, že závěr o těžbě bitcoinu žalobkyní vnesly do řízení daňové orgány (úvaha žalované o těžbě bitcoinu žalobkyní byla obsažena v bodech 33 až 40 napadeného rozhodnutí I a v bodech 34 až 41 napadeného rozhodnutí II). Soud však

nesouhlasil s žalobkyní, že by žalovaného k této skutečnosti tížilo důkazní břemeno. Vzhledem k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a daňové orgány dle § 92 odst. 3, odst. 4 a odst. 5 písm. c) daňového řádu tíží daňové orgány důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jejich pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňově relevantních tvrzení daňového subjektu – v posuzované věci konkrétně zda žalobkyně poskytovala výpočetní výkon společnosti Morgan. Daňové orgány tedy nebyly povinny prokázat, že žalobkyně předmětnými zařízeními Antminer těžila bitcoin, nýbrž byly povinny prokázat, že existují vážné a důvodné pochybnosti o tom, že žalobkyně poskytovala výpočetní výkon deklarovanému dodavateli Morgan. Na druhou stranu je po daňových orgánech nutno vyžadovat, aby se v případě, kdy neustanou na závěru o pochybnostech stran daňově relevantních tvrzení daňového subjektu, ale sami vyřknou určitý závěr o podstatě činnosti daňového subjektu, zde těžba virtuální měny bitcoin žalobkyní, tento jejich závěr opíral o racionální úvahu a existovaly pro něj racionální důvody (zde lze inspirativně odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se určení místa plnění při intrakomunitárním dodání pohonných hmot, kdy pokud správce daně sám dospěje k závěru o určitém místě plnění odlišném od daňovým subjektem tvrzeného místa plnění, je správce daně povinen tento závěr podepřít relevantními a racionálními důvody – srov. rozsudky ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, publ. pod č. 3901/2019 Sb. NSS, bod 130, ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43, bod 46, či ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35, bod 27).

116. Žalovaný svou úvahu o těžbě bitcoinu žalobkyní opřel o následující důvody: účelové určení zařízení Antminer jejich výrobcem (bod 3 napadeného rozhodnutí I a II ve spojení s bodem 34 napadeného rozhodnutí I a 35 napadeného rozhodnutí II), resp. výrobce těchto zařízení (bod 36 napadeného rozhodnutí I a bod 37 napadeného rozhodnutí II), název zařízení v inventurním soupisu majetku žalobkyně (bod 26 napadeného rozhodnutí I a bod 27 napadeného rozhodnutí II), znalost principu těžby (bod 33 napadeného rozhodnutí I a bod 34 napadeného rozhodnutí II), směřování výpočetního výkonu zařízení Antminer na servery týkající se těžby bitcoinu (body 38 a 39 napadeného rozhodnutí I a body 39 a 40 napadeného rozhodnutí II), či výpověď svědka H. o počítání bitcoinu na předmětných zařízeních (bod 97 napadeného rozhodnutí I a bod 98 napadeného rozhodnutí II). Soud tyto důvody shledal legitimními a racionálními pro to, aby žalovaný dospěl k závěru o těžbě bitcoinu žalobkyní. Žalobkyně sice zpochybňovala některé dílčí důvody, nicméně tyto je třeba vnímat v jejich celku a nikoliv izolovaně. Nicméně soud zdůrazňuje, že pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí nebylo významné, zda důkazně obстоjí závěr žalovaného o těžbě bitcoinů žalobkyní, protože důvodem napadeného rozhodnutí byl nikoli tento závěr, ale závěr, že žalobkyně neprokázala poskytnutí výpočetního výkonu zařízení Antminer společnosti Morgan. Tuto žalobní námitku tedy soud neshledal důvodnou.
117. Soud ještě dodává, že žalobkyně k výše uvedeným důvodům, jež žalovaného vedly k závěru, že žalobkyně těžila virtuální měnu bitcoin, uvedla toliko to, že název zařízení v evidenci majetku nijak neproказuje, k jaké ekonomické činnosti žalobkyně zařízení užila. Jak je uvedeno výše, název zařízení nebyl jediným důvodem, jež žalovaného vedl k závěru o těžbě virtuální měny. Žalovaný naopak prezentoval i další racionální a významné důvody, jež o tomto závěru svědčily. Jednotlivé důvody nelze vnímat izolovaně bez zřetele k jejich souhrnu, nýbrž je třeba je vnímat v jejich komplexnosti. Jinak řečeno, ač žádný z důvodů nemusel sám o sobě obстоj jako důvod podporující závěr žalovaného o těžbě virtuální měny žalobkyní, tyto důvody ve svém souhrnu tento závěr racionálně a

přesvědčivě podporovaly. Pokud žalobkyně namítla, že žalovaný nevypořádal její námitku, že nikdy nedoručila, nevlastnila, netěžila ani nesměňovala bitcoiny, pak tuto námitku žalovaný posoudil v bodě 73 napadeného rozhodnutí I a bodě 74 napadeného rozhodnutí II, kde vysvětlil, že bitcoiny těžila zařízení žalobkyně a prospěch z těžby měl jednatel žalobkyně, který vytěžené bitcoiny držel a směnil. Žalovaný zde hodnotil faktický prospěch jednatele M. z těžby bitcoinu a faktickou stránku těžby zařízeními ve vlastnictví žalobkyně, nikoliv žalobkyní samotnou. Soud hodnotí tuto úvahu žalovaného jako jazykově či argumentačně neobratnou, nicméně nemohla vést k závěru o nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, když na jiných místech napadených rozhodnutí žalovaný srozumitelně vysvětlil, proč dospěl k závěru o těžbě virtuální měny žalobkyní. Jde však o polemiku žalovaného s žalobkyní, která se stěžejním důvodem napadeného rozhodnutí mívá – nebylo prokázáno, že výpočetní výkon zařízení žalobkyně byl poskytnut společnosti Morgan. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí nebylo zapotřebí zkoumat, komu výpočetní výkon skutečně poskytnut byl – daňové orgány v tomto směru důkazní břemeno netížilo.

118. Argumentovala-li žalobkyně ve vztahu ke screenshotu, posouzeného žalovaným tak, jak je uvedeno v bodě a) shora, soud souhlasí se žalovaným, že screenshot prokazuje jen to, že prospěch z výpočetního výkonu zařízení žalobkyně měly subjekty zaregistrované na serverech NiceHash a ViaBTC pod uživatelským jménem „morgantechnology.001“ a „1H4j6qF7ZMjJpz3W7LgYmB5QJ5...“, tzn. že ve prospěch těchto neidentifikovaných subjektů byl výpočetní výkon zařízení žalobkyně využit. Žalobkyně tedy screenshotem neprokázala, že by výpočetní výkon byl poskytnut společnosti Morgan. Žalobkyni lze přisvědčit, že screenshot sám o sobě nemohl odůvodnit tvrzení žalovaného o těžbě bitcoinu žalobkyní, nicméně tento nebyl jedinou indicí, jíž žalovaný podepřel svůj závěr (viz výše včetně hodnocení právní relevance tvrzení o tom, že bitcoiny těžila žalobkyně). Žalobkyní sporované tvrzení, že se na těžebních serverech neregistrovala, nesměřovalo k důvodům napadeného rozhodnutí.
119. Z uživatelských jmen na předmětných serverech rozhodně nelze dovodit, že některý z nich byl právě společnosti Morgan. Pokud žalobkyně poukazovala na označení jednoho z uživatelů jako „morgantechnology.001“, jež mělo implikovat název odběratele Morgan, uvádí k tomuto soud, že tato argumentace nemůže obstát, protože volba uživatelského jména ve virtuálním prostředí neosvědčuje právní identitu. Žalobkyně neosvědčila existenci souvislosti mezi jí poskytnutým výpočetním výkonem na předmětné těžební servery a společností Morgan. Jinými slovy, poskytování výpočetního výkonu žalobkyní odběrateli Morgan nemohlo být prokázáno adresou serverů, na něž žalobkyně poskytovala výpočetní výkon, protože to neznamená, že odběratelem tohoto výpočetního výkonu byla právě společnost Morgan jako deklarovaný odběratel, když odběratelem mohl být kdokoliv, kdo se na serverech zaregistroval pod příslušným uživatelským jménem. Žalobkyně v daňovém řízení nepředložila kromě prohlášení této společnosti, o němž však daňové orgány vyjádřily důvodné pochybnosti, a navíc se jednalo o ryze formální doklad, žádný jiný důkaz nasvědčující tomu, že výpočetní výkon byl žalobkyní poskytován právě společnosti Morgan (žalobkyně např. nenavrhla provedení výsledku nějakého ze zástupců tohoto odběratele, s nímž měla komunikovat, jako svědka, nepředložila doklad o právní identitě subjektu s uživatelskými jmény, v jehož prospěch byl výpočetní výkon žalobkyně využit).
120. Žalobkyně namítla, že otázka dispozičního oprávnění k bankovnímu účtu nijak nesouvisí s poskytováním výpočetního výkonu žalobkyní jejímu odběrateli. Jako nezákonnou nelze

dle žalobkyně hodnotit ani skutečnost, že se bývalý jednatel žalobkyně M. zná s jejím současným jednatelem Š. Ani případná propojenost jednotlivých osob (zahrnující podíl jednatele M. v odběrateli) nemohla být důvodem pro odmítnutí příslušného smluvního vztahu.

121. Soud považuje za vhodné znovu připomenout, že dispoziční oprávnění jednatele žalobkyně k bankovnímu účtu odběratele či vztahy zúčastněných osob byly jedním z důvodů zcela logických pochybností o tom, zda fakticky žalobkyně poskytla ve prospěch firmy Morgan výpočetní výkon svých zařízení. Nic víc, nic méně. Tyto skutečnosti nevylučovaly, že k poskytnutí výpočetního výkonu došlo, jen zpochybňovaly formální doklady o tom, že výpočetní výkon byl poskytnut právě firmě Morgan. Bylo na žalobkyni, aby to prokázala. Vzhledem k objemu plnění a zjevné finanční významnosti obchodu s firmou Morgan bylo na žalobkyni, aby si zajistila důkazní prostředky toto osvědčující. Jinými slovy, pokud jednatel žalobkyně jako jediný disponoval s účtem firmy Morgan, pak to nepochybně souvisí s prokazovanou klíčovou skutečností – platby firmy Morgan na účet žalobkyně byly totiž realizované žalobkyní (jejím jednatelem) a nemohly již z tohoto důvodu osvědčovat přijetí deklarovaného plnění firmou Morgan. Lze dodat, že tvrzení žalobkyně v odvolacím řízení, že její jednatel měl podíl v odběrateli, bylo v příkrém rozporu s výpovědí jednatele M. dne 6. 5. 2019, kdy uvedl, že s firmou Morgan, kterou našel na internetu, nikdy osobně nejednal, vždy jen elektronicky. Soud aprobejuje závěr žalovaného v bodě 130 napadeného rozhodnutí I, resp. v bodě 131 napadeného rozhodnutí II, že nové tvrzení o podílu v odběrateli není věrohodné, a rozhodně nebylo prokázáno. I kdyby však prokázáno bylo, pochybnosti o poskytnutí výpočetního výkonu firmě Morgan by to nijak nesnížilo a stav unesení důkazního břemene žalobkyně též ne. Pokud by měl jednatel žalobkyně v odběrateli takové postavení, že mu byl dán k dispozici bankovní účet odběratele s milionovými obraty, není příliš představitelné, že by nebyl schopen zajistit důkazy o přijetí výpočetního výkonu od žalobkyně (například doklad o identitě uživatele na těžebních serverech, v jehož prospěch žalobkyně poskytla výpočetní výkon). Případně existující propojenost jednotlivých osob skutečně nemohla být důvodem pro odmítnutí příslušného smluvního vztahu, s tím soud souhlasí – ale ona jím ani nebyla: žalobkyně měla prokázat, zda poskytla plnění odběrateli Morgan, když personální propojení to nevylučovalo (ale samozřejmě ani neprokazovalo). Soud dodává, že námitka, že skutečnost, že se bývalý jednatel žalobkyně M. zná s jejím současným jednatelem Š., není nezákonná, se mívá důvody napadených rozhodnutí – žalovaný to ve svých rozhodnutích za nezákonné neoznačil.
122. Soud má námitku žalobkyně vztahující se k jednatelce firmy Morgan za opodstatněnou. Hodnocení serióznosti jednatelky odběratele (viz body 53 napadeného rozhodnutí I a 54 napadeného rozhodnutí II) přesahuje předmět daňového řízení. Daňové orgány nekladly žalobkyni za vinu podvod na dani, tudíž personální propojení zúčastněných osob či jejich pochybnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 43, či ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 62) nemohly být důvodem pro odepření nároku žalobkyně na odpočet. Hodnocení jednatelky žalovaným však stojí mimo závěr o tom, že nebylo prokázáno přijetí plnění žalobkyně odběratelem. Jakkoli mohlo být hodnocení jednatelky žalovaným nadbytečné, nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí – nešlo totiž o žádný důvod napadených rozhodnutí, potažmo důvod stěžejní.
123. Soud dodává, že je pravdou, že žalovaný označil jako jednu ze skutečností zakládajících pochybnosti daňových orgánů o daňově relevantních tvrzeních žalobkyně angažmá

jednatelky odběratele v kauze Panama Papers (srov. bod 72 a 73 napadeného rozhodnutí I, resp. II). Žalobní námitka dokazující na údajné působení jednatelky ve 13 společnostech se tedy důvody pochybností míjí. Žalobní námitka proto nebyla důvodná.

124. Žalobkyně v posledním okruhu žalobních námitek argumentovala tím, že financovala nákup zařízení Antminer z cizích zdrojů.
125. Žalobní námitka se míjí důvody napadených rozhodnutí a pomíjí vypořádání obdobné odvolací námitky žalovaným v napadených rozhodnutích, s nímž žalobkyně nijak v žalobě nepolemizuje. Žalovaný v bodech 131 napadeného rozhodnutí I a 132 napadeného rozhodnutí II uvedl, že „*pro posouzení stěžejní otázky zde řešené věci (bod [20]) [v napadené rozhodnutí II žalovaný odkázal na bod 21 odůvodnění – pozn. soudu] nemá objasnění původu 21,5 milionu korun dopad*“. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že otázka původu finančních zdrojů na nákup zařízení Antminer žalobkyní neměla vztah k stěžejní otázce daňového řízení (a důvodům napadených rozhodnutí), a sice zda žalobkyně prokázala, že svému odběrateli Morgan fakticky poskytovala deklarovaný výpočetní výkon. Z tohoto důvodu nemohly ani tyto žalobní námitky založit důvodnost žaloby.
126. Konečně k tvrzení žalobkyně, že pokud bylo možné zařízení Antminer užít jak k účelu poskytování výpočetního výkonu, tak k těžbě virtuální měny, bylo na rozhodnutí žalobkyně, k jakému účelu je použije, soud uvádí, že tomuto tvrzení lze v obecné rovině přisvědčit. Pro projednávanou věc je však významné to, že žalobkyně deklarovala jejich užití pro účely poskytování výpočetního výkonu, o což opírala svůj nárok na odpočet DPH. Pokud tedy žalobkyně tvrdila, že zařízení Antminer užila pro uskutečňování své ekonomické činnosti spočívající v poskytování výpočetního výkonu odběrateli Morgan, byla pro přiznání nároku na odpočet DPH povinna tato tvrzení prokázat.
127. Soud shrnuje, že žádnou z žalobních námitek neshledal důvodnou. Daňové orgány prokázaly existenci důvodných pochybností o tom, že žalobkyně výpočetní výkon svých zařízení poskytla společnosti Morgan. Žalobkyně tak byla uvedenou skutečností povinna prokázat, k čemuž nedošlo. Nebylo tak prokázáno, zda výpočetní výkon poskytnutý žalobkyní na internetové servery přijala společnost Morgan (nebyla např. prokázána identita virtuálního konzumenta výpočetního výkonu), přičemž obecné smlouvy s nesporně chybnými údaji a úplata poskytnutá žalobkyní v důsledku dispozičního oprávnění jejího jednatele s účtem odběratele spornou skutečností nebyly s to prokázat.
128. Proto soud výroky I a II tohoto rozsudku obě žaloby směřující pro napadeným rozhodnutí I a II, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
129. Soud dodává, že neprovedl žalobkyní k důkazu navržené účetní závěrky za rok 2017 a 2018, neboť jejich provedení nebylo rozhodné pro posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby – jak bylo výše vysvětleno, zdroje financování nákupu zařízení Antminer nebyly pro rozhodnutí ve věci významné. Při posouzení důvodnosti žaloby soud vycházel z žalovaným předloženého správního spisu, jímž se dokazování v zásadě neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

VII.

Náklady řízení

130. Výrokem III tohoto rozsudku soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. žádnému z účastníků řízení

nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně ve věci neměla úspěch a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal ve svém vyjádření k žalobě.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 1. března 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu