



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobkyně: **NOVERIA networks s. r. o.**, IČO: 27294811,
sídlem Lázeňská 21/3, 417 01 Dubí,
zastoupena JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1032/21/5300-22444-707622,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1032/21/5300-22444-707622, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 6. 2019, č. j. 1725013/19/2514-50524-501301. Tímto platebním výměrem správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 26. 3. 2019 (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

§ 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřil žalobkyni za zdaňovací období listopad 2018 nadměrný odpočet ve výši 244 379 Kč. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně namítala, že se daňové orgány řádně nevypořádaly s jejími argumenty a celkovou procesní obranou. Konstatovala, že jí žalovaný vytkl, že ve smlouvě o poskytování služeb označila odběratele pouze jménem, bydlištěm a e-mailem a neuvedla žádné identifikační číslo jeho ekonomické činnosti. Žalobkyně zdůraznila, že odběratel byl ve smlouvě identifikován také datem narození, což žalovaný nezmínil. Podle žalobkyně datum narození natolik významně identifikuje danou smluvní stranu, že není povinností druhé smluvní strany další identifikační údaje požadovat, natož aby byla oprávněna toto žádat osoba, která není účastníkem smlouvy.
3. Žalobkyně upozornila na to, že podle zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, je smlouva uzavřena podle jurisdikce té země, na jejímž území je služba převážně poskytnuta či spotřebována, a nelze požadovat, aby každá část smlouvy byla sepsána podle právních norem jiného státu. Žalobkyně připustila, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti tak, aby byl v budoucnu schopen správci daně předložit dostatečný počet důkazních prostředků, nicméně důkazní břemeno nelze rozšiřovat *ad absurdum*. Podle žalobkyně je třeba respektovat povahu obchodního vztahu a běžné obchodní zvyklosti vyplývající z charakteru podnikatelského a kulturního prostředí odběratele. Konstatovala, že požadavek žalovaného na detailní formální vyjádření obchodního vztahu v zemi, kde platí domluva podáním ruky, jde nad rámec ekonomické reality. Dodala, že obchodování striktně na základě formálních požadavků by významně omezilo ekonomickou činnost podnikatelských subjektů. Úvahy žalovaného o možném výkonu ekonomické činnosti odběratele ze třetí země nejsou podle žalobkyně činěny s přihlédnutím k tomu, v jakém prostředí se odehrály a jaké tam panují běžné obchodní zvyklosti.
4. Podle žalobkyně absentuje v napadeném rozhodnutí jakákoli racionální úvaha, jaký způsob obchodování považuje žalovaný v daném prostředí za obvyklý a v jakém směru se mu sporné transakce žalobkyně vymykají, ačkoli právě porovnání s místní realitou mohlo být pro závěr žalovaného významné. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 49/2019 žalobkyně uvedla, že tvrzení žalovaného nemůže být založeno jen na lichých a neurčitých slovních pojmech. Současně poukázala na rozsudek téhož soudu sp. zn. 5 Afs 15/2010, podle kterého není účelem důkazního břemene nachytat daňový subjekt na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti, a je-li to možné, případné nejasnosti odstranit.
5. Nedostatek odůvodnění v odmítnutí postavení odběratele jakožto osoby povinné k dani žalobkyně spatřovala také v tom, že daňové orgány nevyužily možnost požádat v rámci pravidel pro mezinárodní dožádání o prokázání a potvrzení identifikace osoby, kterou žalobkyně označila za svého odběratele. Podle žalobkyně se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou stran prokázání osoby povinné k dani, a žalobkyně tak považovala za místo plnění území mimo Českou republiku podle § 9 odst. 1 zákona o DPH.
6. Žalobkyně trvala na tom, že svému odběrateli poskytla elektronické služby definované v § 10i odst. 2 písm. c) zákona o DPH; k tomu odkázala na podrobný rozbor poskytnutých

elektronických (zejména cloudových) služeb uvedený na stranách 2 až 4 vyjádření ze dne 25. 10. 2020. K tvrzení žalovaného, že svému odběrateli poskytla výpočetní výkon pro distribuované blockchain výpočty a že žádný další konkrétní způsob využití smlouva neobsahovala, žalobkyně podotkla, že jakékoli výpočty v rámci počítačového zpracování lze realizovat pouze pomocí programového vybavení daného počítačového systému. Vysvětlila, že u služeb, které poskytovala, se předpokládá nezbytnost vysoce sofistikovaného programového vybavení počítače. Žalovaný podle žalobkyně vytrhl z kontextu a logiky fungování výpočetních operací pouze jednu z nich – poskytnutí výpočetního výkonu. Žalobkyně konstatovala, že se jedná o komplexní soubor vzájemně se ovlivňujících a na sebe navazujících softwarových operací, a proto není v praxi běžné a pro nemožnost taxativního výčtu ani žádoucí je v obchodních smlouvách detailně popisovat. Podle žalobkyně každý podnikatelský subjekt, který působí v oblasti výpočetní techniky, přesně ví, co daný předmět smlouvy zahrnuje a jaké jsou možnosti využití. Připomněla, že již ve vyjádření ze dne 25. 10. 2020 uvedla, že pojem použitý ve smlouvě byl pro obě smluvní strany srozumitelný, nezaměnitelný s jinými službami a zcela přesně vyjadřující záměr obou stran; detailní parametry poskytovaných služeb žalobkyně domlouvala s odběratelem při pracovních setkáních v Indonésii; žalobkyně předávala svému odběrateli na základě jeho pokynů a v duchu sjednaného předmětu smlouvy přístupy k programovému vybavení datacentra, aniž by měla právo či povinnost monitorovat činnost odběratele nebo od něj požadovat jakékoli výstupy jeho činnosti.

7. Podle žalobkyně v oblasti výpočetní techniky neexistuje nic jako poskytnutí „pouze výpočetního výkonu“. Vysvětlila, že výpočetní výkon je schopnost něco počítat, přičemž je třeba mnoha softwarových vrstev na to, aby se z prostého výpočetního výkonu stala nějaká hmatatelná a praxí použitelná veličina. Už jen zpřístupnění uživatelského rozhraní, která odběrateli umožňují zadávat vzdálené požadavky, je podle žalobkyně softwarovou vrstvou a službou samo o sobě. Teprve poté následuje soubor dalších vrstev, které za zadání odběratele interpretují konkrétní požadavky, jak má výpočetní cluster naložit s výpočetním výkonem. Žalobkyně byla přesvědčena, že zadávání vzdálených požadavků clusteru zasíláním dat prostřednictvím cloudového rozhraní a odebírání výsledků pomocí cloudového rozhraní jsou služby poskytované na dálku pomocí programového vybavení. K argumentům žalovaného, že žalobkyně pouze umožnila odběrateli předmětné činnosti provádět, aniž by měla vliv na to, jak s touto možností naložil, a že odběratel sice mohl poskytnutý výpočetní výkon využít k uvedeným činnostem, avšak současně je vůbec provádět nemusel, žalobkyně konstatovala, že žalovaný nezdůvodnil svůj závěr, že žalobkyně ve smlouvě deklarované služby neposkytovala. Podle žalobkyně odběratel vzhledem k definici předmětu smlouvy věděl, v jakých intencích se může pohybovat, samotné využití výpočetního výkonu bylo plně v jeho kompetenci a předmětem pouze jeho obchodních aktivit, ke kterým žalobkyně z hlediska dodržování obchodního tajemství nemohla mít žádný přístup ani na něj neměla žádný vliv.
8. Žalobkyně podotkla, že jí předložené důkazní prostředky o pronájmu prostor pro umístění datacentra a faktury za dodávky elektrické energie (zvýšená spotřeba vlivem chodu datacentra) žalovaný odmítl pouze s vágním zdůvodněním, že nemohou být důkazem, neboť z nich není patrný charakter poskytovaných služeb. Požadavek žalovaného na prokázání míry, jakou odběratel žalobkyně využívá předmět smlouvy, je podle žalobkyně stejně absurdní, jako by prodávající chtěl po kupujícím sdělit, k čemu použil koupený chléb, zda jej zkonsumoval, v jakém množství, případně zda jej vyhodil. Zdůraznila, že je logickým obchodním zájmem každého rozumně uvažujícího uživatele věc

či službu za své finanční prostředky užívat v rámci pravidel daných smlouvou co nejvíce a co nejsporněji. Žalobkyně připomněla, že za poskytnutou službu obdržela sjednanou a vyfakturovanou odměnu 2 milióny Kč a je nelogické, aby odběratel uhradil službu, kterou podle závěrů žalovaného nevyužil (a nechal výpočetní cluster naprázdno spotřebovávat elektřinu). Kdyby si žalovaný učinil odborný úsudek o fungování výpočetních služeb v oblasti cloudů, dospěl by podle žalobkyně k závěru, že to není možné. Čistá spotřeba naprázdno běžícího clusteru je cca pětiprocentní oproti skutečné spotřebě, kterou žalobkyně doložila fakturami. Žalobkyně trvala na tom, že pouze pracující a výpočty zatížený cluster potřebuje takové množství energie, jaké jí vyfakturoval pronajímatel prostor, v nichž bylo umístěno datacentrum.

9. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 23/2018 a nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 173/13 žalobkyně zdůraznila, že není povinností daňového subjektu prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, nýbrž postačí dostatečná míra pravděpodobnosti. Podle žalobkyně je dostatečná míra jistoty dosažena tehdy, pokud jsou důkazy přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností. Konstatovala, že vzhledem k charakteru poskytnuté služby je přesvědčena, že elektronickou službu ve smyslu § 10i odst. 2 písm. c) bod 2 zákona o DPH uskutečnila, tj. poskytla svému odběrateli prostřednictvím vzdálených přístupů programové vybavení svého datacentra.
10. Podle žalobkyně zatížil žalovaný své rozhodnutí několika vadami, neboť zcela rezignoval na uznání odlišného podnikatelského prostředí, v němž byl obchodní vztah realizován, a své tvrzení o neuskutečnění služby nedoložil detailní analýzou fungování elektronických služeb. Nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí spatřovala žalobkyně v tom, že obsahuje toliko obecné úvahy a konstatuje neposkytnutí služby osobě povinné k dani a neposkytnutí elektronické služby ve smyslu § 10i odst. 2 písm. c) bod 2 zákona o DPH, aniž by žalovaný uvedl konkrétní právní či skutkové důvody pro svá tvrzení. Podle žalobkyně není zcela zřejmé, na základě jakých konkrétních úvah žalovaný odmítl skutečnost, že dotčená služba je službou elektronickou, když neprovedl žádný bližší rozbor principu fungování elektronické služby. Dodala, že žalovaný porušil zásadu materiální pravdy upravenou v § 8 odst. 3 daňového řádu, kdy postavil skutečný obsah předmětu smlouvy nad jeho formální označení, přičemž pouhé nesplnění formalit by samo o sobě nemělo mít vliv na faktický stav jednání žalobkyně. Zároveň žalovaný porušil zásadu správního stanovení daně v duchu § 1 odst. 2 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a připomněl povinnost daňového subjektu prokázat skutečnosti, které sám deklaruje. Žalovaný poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 54/2004, 9 Afs 12/2013, 10 Afs 310/2016, 5 Afs 40/2005 a 9 Afs 7/2010 s tím, že správce daně není povinen prokazovat skutečnosti za daňový subjekt a konstruovat eventuality, které by pro daňový subjekt byly příznivější, nebo vyhledávat a navrhopvat daňovým subjektům důkazy k prokázání jejich tvrzení. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 103/2009 žalovaný zdůraznil, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností podle příslušných ustanovení zákona o DPH. Dále v této souvislosti žalovaný zmínil rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 177/2006, 1 Afs 102/2012, 7 Afs

136/2016 a 7 Afs 194/2019. Vysvětlil, že cílem konstatování o absenci identifikačního čísla odběratele žalobkyně nebylo dovodit existenci takto formulované povinnosti či zpochybnit platnost příslušné smlouvy; žalovaný tím pouze vyjádřil závěr, že toliko z obsahu předloženého daňového dokladu a smlouvy nelze mít za prokázané tvrzení žalobkyně, že odběratelem byla osoba povinná k dani ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH. Dodal, že na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že smlouva obsahuje i datum narození odběratele.

12. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 103/2009 žalovaný poznamenal, že existence údajné obchodní zvyklosti musí být dostatečně konkrétně tvrzena a současně prokazována tím, komu takováto zvyklost svědčí; žalobkyně však své tvrzení o obchodních zvyklostech plynoucích z charakteru podnikatelského a kulturního prostředí odběratele poprvé formulovala až v žalobě, ačkoli jí nic nebránilo učinit tak již v daňovém řízení. Zmíněné tvrzení současně žalovaný označil za zcela nekonkrétní, žalobkyně nad rámec tvrzení o domluvě podáním ruky neuvedla žádné bližší tvrzení o existenci jakékoli specifické obchodní zvyklosti s dopadem do její důkazní povinnosti, ani neoznačila důkazy k prokázání takové obchodní zvyklosti, která není notorií. Podle žalovaného nebylo ani povinností daňových orgánů činit ve vztahu k otázce, zda byl odběratel osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH, resp. zda to žalobkyně prokázala, jakékoli obecné úvahy o obvyklém průběhu obchodování v oblasti výpočetní techniky. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 49/2019 označil žalovaný za nepřiléhavý, neboť se týká prokazování účasti na daňovém podvodu. Podle žalovaného nelze jeho závěr o neprokázání tvrzení, že odběratel byl osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH, považovat za nachytání žalobkyně na nejasnostech; ostatně žalobkyně, která byla v daňovém řízení povinna prokázat skutečnosti, jež deklarovala v daňovém přiznání, k předmětné skutečnosti nepředložila ani neoznačila žádný důkaz, ačkoli ji správce daně vyrozuměl o tom, že doposud předložené listiny nepostačují. Žalovaný podotkl, že nebylo povinností správce daně ze své vlastní vůle vyhledávat důkazní prostředky k prokázání tvrzení žalobkyně.
13. Podle žalovaného lze při určení místa plnění postupovat podle § 10i odst. 1 zákona o DPH pouze tehdy, pokud předmět plnění spadá pod některou z typových služeb definovaných v § 10i odst. 2 zákona o DPH. Zdůraznil, že ze smlouvy o poskytování služeb ze dne 8. 8. 2017 a z vyjádření žalobkyně vyplynulo, že žalobkyně svému odběrateli poskytla přístupové údaje k počítači vybavenému určitým specializovaným softwarem umožňujícím realizaci distribuovaných blockchain výpočtů (či jiných procesů), přičemž nadále bylo na odběrateli, zda a v jakém rozsahu tohoto přístupu využije. Odběratel si tedy u žalobkyně neobjednal poskytování služeb, nýbrž toliko specializované vybavení umožňující jemu samotnému výkon těchto činností podle vlastního uvážení, a proto podle žalovaného nelze předmět plnění považovat za elektronicky poskytovanou službu v souladu s § 10i odst. 2 písm. c) bod 2 zákona o DPH, potažmo s čl. 7 odst. 1 a 2 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, (dále jen „prováděcí nařízení“). Žalovaný konstatoval, že samotný fakt, že konkrétní odběratel s použitím žalobkynin poskytnutého výpočetního výkonu a dalšího technického vybavení samostatně prováděl činnost spočívající v distribuovaných blockchain výpočtech – cryptominingu (či obdobné činnosti), jednoduše neznamená, že se jednalo o poskytování služeb s tímto obsahem ze strany žalobkyně. Akceptování jejího výkladu by podle žalovaného znamenalo, že by se na každý případ, kdy by byl na základě smlouvy umožněn přístup k počítači vybavenému určitým

softwarem, byť jen v podobě základního operačního systému, automaticky hledělo jako na elektronicky poskytovanou službu; tento závěr označil žalovaný za absurdní. Setrval proto na názoru, že nebylo možno aplikovat § 10i odst. 1 zákona o DPH, a proto daňové orgány musely při určení místa plnění postupovat podle § 9 odst. 2 téhož zákona, když žalobkyně neprokázala, že odběratelem byla osoba povinná k dani. Žalovaný dodal, že žalobní argumentace o faktickém využívání poskytovaného výpočetního výkonu odběratelem směřuje mimo meritum věci, neboť žalovaný nepochyboval, že k užívání výpočetního výkonu došlo. Doklady předložené společně s reakcí na seznámení ze dne 16. 9. 2020 podle žalovaného nepodporují závěr žalobkyně, že plnění poskytované na základě smlouvy ze dne 8. 8. 2017 svým charakterem spadá pod definici elektronicky poskytované služby ve smyslu § 10i odst. 2 písm. c) bod 2 zákona o DPH. Uzavřel, že nerozporoval faktické poskytnutí zdanitelného plnění ani nevyžadoval formalistický popis proběhnuvšího obchodního případu, nýbrž jen z právního pohledu odlišně vyhodnotil charakter předmětu plnění.

14. K namítané nepřezkoumatelnosti žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 267/2017 a 1 Afs 92/2012 a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 212/2006 s tím, že odůvodnění napadeného rozhodnutí požadavkům plynoucím z této judikatury plně konvenuje. Samotná skutečnost, že se žalobkyně neztotožnila s právním posouzením věci, podle žalovaného nemůže představovat důvod nepřezkoumatelnosti. Konstatoval, že nepřezkoumatelnost nemůže založit ani tvrzená absence odborné analýzy fungování elektronických služeb. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 59/2008, 5 As 63/2013 a 3 As 18/2015 žalovaný poznamenal, že otázka, zda předmět konkrétního zdanitelného plnění spadá pod definici elektronicky poskytované služby, není odbornou skutkovou otázkou, nýbrž otázkou právní, jejíž hodnocení náleží věcně příslušnému správnímu orgánu. K námitce porušení zásady materiální pravdy žalovaný uvedl, že k závěru o určení místa plnění podle § 9 odst. 2 zákona o DPH nedospěly daňové orgány na základě jakýchkoli formálních nedostatků žalobkyní činěných právních jednání či předkládaných dokumentů, nýbrž z tohoto důvodu, že žalobkyně neprokázala existenci okolností odůvodňujících určení místa plnění podle § 9 odst. 1 téhož zákona (ačkoli to sama tvrdila) a žalovaný vyhodnotil charakter předmětu plnění jako nespádající do aplikačního rámce § 10i zákona o DPH. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Ústní jednání soudu

15. Při jednání soudu konaném dne 14. 12. 2022 právní zástupce žalobkyně odkázal na písemné vyhotovení žaloby a konstatoval, že žalovaný nepochopil elektronické služby, o čemž svědčí bod 31 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný odvolává na terminologii z veřejného ničím nepotvrzeného zdroje Wikipedia, jako je například programové vybavení apod. Žalovaný podle právního zástupce žalobkyně nepochopil, že ustanovení upravující elektronické služby je demonstrativní, nikoli taxativní.
16. Po zahájení přednesu vyjádření pověřené pracovnice žalovaného, která se v souladu s § 102a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů účastnila soudního jednání prostřednictvím videokonference, bylo soudní jednání přerušeno z důvodu problémů s kvalitou přenosu zvuku (pověřené pracovnici žalovaného nebylo rozumět) a vzhledem k tomu, že se tyto technické problémy nepodařilo odstranit, bylo následně jednání odročeno.

17. Při jednání soudu konaném dne 19. 12. 2022 (opět s využitím videokonference) se znovu vyskytly problémy s kvalitou přenosu zvuku, které se nepodařilo odstranit, nicméně pověřený pracovník žalovaného výslovně souhlasil s tím, aby soud v jednání pokračoval a rozhodl v jeho nepřítomnosti.
18. Právní zástupce žalobkyně při jednání soudu konaném dne 19. 12. 2022 uvedl, že žalovaný vůbec nepochopil ustanovení upravující elektronické služby, evropská i tuzemská právní úprava jsou demonstrativní. Napadené rozhodnutí označil za neobjektivní a jednostranné.

Posouzení věci soudem

19. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
20. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněním ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
21. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že napadené rozhodnutí obsahuje toliko obecné úvahy a konstatuje neposkytnutí služby osobě povinné k dani a neposkytnutí elektronické služby ve smyslu § 10i odst. 2 písm. c) bod 2 zákona o DPH, aniž by žalovaný uvedl konkrétní právní či skutkové důvody pro svá tvrzení, aniž by zdůvodnil svůj závěr, že žalobkyně ve smlouvě deklarované služby neposkytovala, a aniž by se vypořádal s odvolací námitkou stran prokázání osoby povinné k dani. Podle žalobkyně se daňové orgány řádně nevypořádaly s jejími argumenty a celkovou procesní obranou a není zcela zřejmé, na základě jakých konkrétních úvah žalovaný odmítl skutečnost, že dotčená služba je službou elektronickou, když neprovedl žádný bližší rozbor principu fungování elektronické služby. Soud k tomu především uvádí, že žalobkyně žádnou konkrétní odvolací námitku stran prokázání osoby povinné k dani v odvolání ani v pozdějších svých podáních v daňovém řízení neuplatnila, tudíž nemůže žalovanému vytýkat, že se s takovou námitkou nevypořádal. Stejně tak nebyl žalovaný podle názoru soudu povinen zdůvodňovat závěr, že žalobkyně deklarované služby neposkytla, neboť jednak takový závěr vůbec neformuloval a jednak prokázání neposkytnutí služby není součástí důkazního břemene daňových orgánů, jak bude rozebráno níže.
22. Soud prostudoval odůvodnění napadeného rozhodnutí a shledal, že v něm žalovaný popsal skutkový stav (srov. odstavce 1 až 7), citoval relevantní právní úpravu (srov. odstavce 12 až 21) a vysvětlil, co jej vedlo k závěru, že nebylo postaveno najisto, že žalobkyně poskytla své služby osobě povinné k dani (srov. odstavce 23 až 26). Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí popsal své úvahy o povaze služeb poskytovaných žalobkyní (srov. odstavce 28

až 39) a vypořádal se s jednotlivými odvolacími námitkami (srov. odstavce 41 až 50). Vycházejí z odůvodnění napadeného rozhodnutí soud nesdílí názor žalobkyně, že obsahuje jen obecné úvahy a neuvádí právní či skutkové důvody pro tvrzení žalovaného. Soud je naopak přesvědčen, že žalovaný řádně odůvodnil, že žalobkyně navzdory výzvě správce daně neprokázala, že její odběratel byl osobou povinnou k dani a že její činnost spočívala v poskytování služeb ve smyslu § 10i odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je tudíž založeno na tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, a v tomto směru pokládá soud předmětné odůvodnění za dostatečné. Soud dodává, že samotná skutečnost, že odůvodnění napadeného rozhodnutí neodpovídá představám žalobkyně, neboť žalovaný neakceptoval její argumenty, nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

23. V této souvislosti soud současně poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že *„[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však zároveň po odvolacím orgánu (žalovaném) nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100). Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostál, neboť z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel, jak o nich uvažil a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky. Podle názoru zdejšího soudu je rovněž třeba zohlednit, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost rozhodnutí skutečně nelze meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64); taková situace však v projednávané věci nenastala. Soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností netrpí.
24. Před vypořádáním dalších žalobních bodů považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem

daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

25. V projednávané věci soud z obsahu správního spisu zjistil následující podstatné skutečnosti: Výzvou k odstranění pochybností ze dne 24. 1. 2019 správce daně žalobkyně vyzval, aby odstranila pochybnosti o správnosti, úplnosti a pravdivosti podaného daňového přiznání. Ve výzvě mimo jiné uvedl, že žalobkyně vykazala uskutečněné zdanitelné plnění ve výši 2 000 000 Kč pro odběratele: Nanik Farida, bytem Br. Aseman Kangin Tibubuneng 13, Indonesia, Bali, faktura č. FP-18047 s předmětem plnění: „*Rental of compute farm equipment from 08/2017 to 08/2018 (Farm 1, exclusive rights to use machines as pleased by client through remote access)*“ se základem daně 2 000 000 Kč a DPH 0 Kč, datum uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11. 2018. Z předmětné faktury nebylo správci daně zcela zřejmé, co žalobkyně odběrateli poskytla (podle volného překladu šlo o pronájem či dodání vybavení pro provoz výpočetní farmy, dále se hovoří o výhradních právech k užití techniky klientem prostřednictvím vzdáleného přístupu). Podle správce daně lze pojem farma v předmětu plnění faktury v souvislosti s problematikou výpočetních technologií chápat jako halu či místnost určenou jako výpočetní centrum; toto označení se hojně užívá v souvislosti s těžbou virtuálních měn. Správce daně se proto domníval, že žalobkyně poskytuje odběratelům zboží a služby související s provozem výpočetních farem na těžbu virtuální měny a sama se na této činnosti aktivně podílí. Na základě toho vznikly správci daně pochybnosti, zda byla částka 2 000 000 Kč správně uvedena na řádku 26 daňového přiznání – Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně. Správce daně žalobkyni vyzval, aby vysvětlila, doložila a prokázala, jako ekonomickou činností se v listopadu 2018 zabývala, co konkrétně bylo předmětem plnění faktury č. FP-18047 (žalobkyně měla předložit překlad faktury a veškeré listinné doklady související s předmětem fakturace, např. smlouvu, e-mailovou korespondenci apod.), jak dodání předmětu fakturace probíhalo (např. kdo předával, kdo přebíral, kdy, kde a jakým způsobem k předání došlo), kde je vybavení pro provoz výpočetní farmy umístěno a jak došlo k prvnímu kontaktu mezi ní a odběratelem. Dále měla žalobkyně doložit bližší identifikaci odběratele (přidělené identifikační číslo, zda je osobou povinnou k dani a ve které zemi), úhradu fakturované částky a další důkazní prostředky, kterými lze odstranit pochybnosti správce daně.
26. Žalobkyně v odpovědi ze dne 28. 2. 2019 vysvětlila, že předmětem fakturace byla služba dohodnutá ve smlouvě o poskytování služeb ze dne 8. 8. 2017 spočívající v pronájmu výpočetního výkonu pro distribuované blockchain výpočty včetně jeho údržby a potřebné elektrické energie. Překlad textu faktury podle žalobkyně zní: „*Pronájem vybavení počítače za období od 08/2017 do 08/2018. Farma 1, výhradní právo k využití poskytovaných služeb dle potřeb klienta pomocí vzdáleného přístupu. Elektrina je zahrnuta v ceně služby.*“ Dále uvedla, že její ekonomickou činností nejen ve zdaňovacím období listopad 2018 byla správa počítačových sítí a obchodní činnost s výpočetní technikou. První kontakt s klientem N. F. žalobkyně navázala na jedné ze zahraničních cest v roce 2016, následně byly sjednávány podmínky spolupráce, v srpnu 2017 došlo k podpisu smlouvy a následně byly odběrateli elektronickou formou předány vzdálené přístupy. Počítačové zařízení je umístěno v sídle

společnosti v Dubí, Lázeňská 21/3. K odpovědi ze dne 28. 2. 2019 žalobkyně přiložila smlouvu o poskytování služeb uzavřenou mezi žalobkyní jako poskytovatelem a N. F. jako klientem (identifikován datem narození, bydlištěm, e-mailem) dne 8. 8. 2017. Podle odstavce 1.1 smlouvy: „*Termín ‚Služby‘ znamená pronájem výpočetního výkonu pro distribuované blockchain výpočty, včetně jeho údržby a potřebné elektrické energie.*“ Činnost poskytovatele měla podle odstavce 1.2 smlouvy spočívat v zajištění a udržení vzdáleného přístupu k výpočetnímu celku FARM1 a jeho technické správě. Pokyny pro poskytování služeb měl klient poskytovateli zadávat elektronicky přes aplikace Telegram nebo Signal (odstavec 6.1 smlouvy). Smlouva neobsahuje podpis klienta.

27. Vycházejí z těchto skutkových zjištění se soud nejprve zabýval námitkami týkajícími se postavení odběratele žalobkyně jako osoby povinné k dani. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH platí, že *„[o]soba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“*
28. Správce daně vyjádřil ve výzvě ze dne 24. 1. 2019 pochybnosti o tom, zda je odběratel žalobkyně N. F. osobou povinnou k dani. Poukázal přitom na skutečnost, že žalobkyně ve vztahu k uskutečněnému zdanitelnému plnění ve výši 2 000 000 Kč, jehož odběratelem měl být právě N. F., předložila toliko fakturu v anglickém jazyce, z níž nebylo zcela zřejmé, co žalobkyně odběrateli poskytla. Správce daně následně ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 3. 5. 2019 žalobkyni upozornil na to, že zůstala toliko u tvrzení, že její odběratel byl osobou povinnou k dani, aniž by toto tvrzení jakkoli doložila. Daňové orgány poukazovaly rovněž na nedostatečnou identifikaci dotčeného odběratele, z níž nebylo možné dovodit, zda se jedná o osobu povinnou k dani. Prokázání této skutečnosti přitom bylo součástí důkazního břemene žalobkyně, neboť se jedná o jeden z klíčových faktorů, od něhož se odvíjí výše daňové povinnosti žalobkyně – na tom, zda byl odběratel žalobkyně osobou povinnou k dani, totiž závisí určení místa plnění a závěr o tom, zda toto plnění podléhá dani v České republice, či nikoli.
29. Soud prostudoval jednotlivé dokumenty, které žalobkyně předložila správci daně, (zejména fakturu č. FP-18047 a smlouvu o poskytování služeb ze dne 8. 8. 2017) a dospěl k závěru, že odběratel žalobkyně N. F. v nich není dostatečně identifikován tak, aby tyto listiny byly způsobilé prokázat, že je osobou povinnou k dani. Předmětné dokumenty neobsahují daňové identifikační číslo tohoto odběratele ani jiný podobný údaj, z něhož by se dalo odvodit, že jde o osobu povinnou k dani. Žádné jiné důkazy k prokázání této skutečnosti žalobkyně nenavrhla ani nepředložila, ačkoli k tomu byla ze strany správce daně řádně vyzvána. Na tu část výzvy, aby prokázala, ve které zemi je její odběratel osobou povinnou k dani (tj. k této dani registrován), žalobkyně vůbec nereagovala. Soud proto ve shodě s daňovými orgány uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že je její odběratel osobou povinnou k dani.
30. Za dané situace nebylo možné na případ žalobkyně aplikovat § 9 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého *„[m]ístem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Za tuto provozovnu se považuje organizační složka této osoby povinné k dani, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.“* Vzhledem k tomu, že žalobkyně

neprokázala, že byl její odběratel N. F. osobou povinnou k dani, nebylo možné určit místo plnění podle citovaného ustanovení.

31. S ohledem na výše uvedené považuje soud námitky, které žalobkyně ve vztahu k identifikaci svého odběratele uplatnila v žalobě, za zcela irelevantní. Není totiž vůbec podstatné, že byl odběratel ve smlouvě identifikován také datem narození, což ostatně daňové orgány nezpochybňovaly, neboť ani datum narození nic nemění na tom, že žalobkyně neprokázala, že odběratel byl osobou povinnou k dani. Argumentace týkající se požadavků na obsah smlouvy (z hlediska pravidel mezinárodního práva soukromého, povahy obchodního vztahu, obchodních zvyklostí, charakteru podnikatelského a kulturního prostředí apod.) se podle názoru soudu zcela míjí s podstatou věci, která spočívala v prokázání toho, zda odběratel byl osobou povinnou k dani, či nikoli. Žalobkyně měla možnost tuto skutečnost prokázat nejen obsahem příslušné smlouvy, nýbrž jakýmkoli způsobem. Žalobkyně se však o to navzdory výzvě správce daně ani nepokusila, tudíž daňové orgány správně uzavřely, že předmětnou skutečnost neprokázala. Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33, a ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, na které žalobkyně v dané souvislosti odkazovala, pokládá zdejší soud ze shora uvedených důvodů za nepřiléhavé.
32. K námitce žalobkyně, že daňové orgány nevyužily možnost požádat v rámci pravidel pro mezinárodní dožádání o prokázání a potvrzení identifikace osoby, kterou žalobkyně označila za svého odběratele, soud podotýká, že žalobkyně takový důkazní návrh v daňovém řízení neuplatnila, ačkoli důkazní břemeno tížilo ji samotnou. Neprovedení tohoto potenciálního dokazování tak jde výhradně k tíži žalobkyně. Její závěr, že místo plnění se ve smyslu § 9 odst. 1 zákona o DPH nacházelo mimo Českou republiku, tak nemá oporu v provedeném dokazování, neboť splnění podmínek pro aplikaci daného ustanovení (tj. že odběratel byl osobou povinnou k dani) žalobkyně neprokázala.
33. Dále se soud zaměřil na námitky vztahující se k předmětu plnění a otázce jeho zařazení mezi elektronicky poskytované služby. Z § 10i odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že *„[m]ístem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo příjemce služby určené podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o a) telekomunikační službu, b) službu rozhlasového a televizního vysílání, nebo c) elektronicky poskytovanou službu.“*
34. Podle § 10i odst. 2 písm. c) bod 2 zákona o DPH platí, že *„[p]ro účely daně z přidané hodnoty se rozumí elektronicky poskytovanou službou služba poskytovaná prostřednictvím veřejné datové sítě nebo elektronické sítě, s výjimkou pouze samotné komunikace prostřednictvím elektronické adresy, a to zejména poskytnutí programového vybavení a jeho aktualizace.“*
35. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že výčet elektronicky poskytovaných služeb uvedený v § 10i odst. 2 zákona o DPH není taxativní, nicméně to ještě neznámá, že mezi tyto služby patří cokoli, co nějak souvisí s počítači. Soud zdůrazňuje, že i v tomto případě tížilo důkazní břemeno žalobkyni, která byla s ohledem na pochybnosti sdělené správcem daně (popsané ve výzvě ze dne 24. 1. 2019 a rekapitulované výše v odstavci 25) povinna prokázat, že svému odběrateli skutečně poskytla elektronicky poskytovanou službu. O součást důkazního břemene žalobkyně se jednalo proto, že od této skutečnosti se odvíjí výše daňové povinnosti žalobkyně – na tom, zda šlo o elektronicky poskytovanou službu, totiž závisí určení místa plnění a závěr o tom, zda toto plnění podléhá dani v České republice, či nikoli.

36. Soud připomíná, že k prokázání svých tvrzení, že odběrateli N. F. poskytla elektronicky poskytovanou službu ve smyslu § 10i odst. 2 písm. c) zákona o DPH, žalobkyně předložila toliko příslušný daňový doklad (fakturu č. FP-18047), smlouvu o poskytování služeb ze dne 8. 8. 2017 a doklady o spotřebě elektrické energie v datacentru. Žádný z těchto důkazů však neprokazuje, že se skutečně jednalo o elektronicky poskytované služby, resp. že žalobkyně skutečně tyto služby svému odběrateli poskytla. Předmětem fakturace ze strany žalobkyně byl podle faktury č. FP-18047 pronájem zařízení (vybavení) výpočetní farmy a výhradní práva na používání strojů (zařízení) podle přání klienta prostřednictvím vzdáleného přístupu. Smlouva o poskytování služeb ze dne 8. 8. 2017 pak hovořila o pronájmu výpočetního výkonu. V projednávané věci tedy podle žalobkyní předložených dokumentů nešlo o poskytnutí programového vybavení a jeho aktualizace, nýbrž o pronájem výpočetního výkonu, tedy o pronájem zařízení za účelem jeho využití odběratelem podle jeho vlastních potřeb.
37. K tvrzení žalobkyně, že jakékoli výpočty v rámci počítačového zpracování lze realizovat pouze pomocí programového vybavení daného počítačového systému, soud poznamenává, že žalobkyně nedoložila, že by programové vybavení poskytla odběrateli ona. Nelze tedy vyloučit, že si potřebné programové vybavení opatřil v rámci dálkového přístupu sám odběratel. Žalobkyně navíc nedoložila své tvrzení o nezbytnosti vysoce sofistikovaného programového vybavení počítače, ani neupřesnila, o jaké programové vybavení se jednalo, natož aby prokázala, že je pořídila a následně poskytla svému odběrateli. Soud nesdílí přesvědčení žalobkyně, že žalovaný vytrhl z kontextu jednu výpočetní operaci – poskytnutí výpočetního výkonu; žalovaný podle názoru soudu pracoval s obsahem smlouvy, kterou předložila sama žalobkyně. Hovořit za dané situace o vytrhávání z kontextu pokládá soud za zcela nemístné. Akceptuje-li soud tvrzení žalobkyně, že není v praxi běžné a pro nemožnost taxativního výčtu ani žádoucí v obchodních smlouvách detailně popisovat komplexní soubor vzájemně se ovlivňujících a na sebe navazujících softwarových operací, je nucen žalobkyni připomenout, že to nic nemění na jejím důkazním břemenu. Žalobkyně pochopitelně nebyla povinna tyto skutečnosti do smlouvy ani do faktury uvádět, ovšem to ji nezbavilo povinnosti následně v daňovém řízení prokázat charakter služby, kterou poskytla. Mohla k tomu užít jakékoli dostupné důkazní prostředky, které si za tím účelem měla opatřit již v rámci poskytování dotčených služeb. Nic takového však žalobkyně neučinila a své důkazní břemeno neunesla. Odkazy žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a na nálezh Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, proto zdejší soud shledal nepřiléhavými.
38. Odkazuje-li žalobkyně na svá písemná vyjádření v daňovém řízení, soud připomíná, že tato vyjádření obsahují pouhá tvrzení žalobkyně, která s ohledem na pochybnosti sdělené správcem daně nepostačují k tomu, aby žalobkyně své důkazní břemeno unesla. Totéž platí pro prohlášení žalobkyně, že každý podnikatelský subjekt, který působí v oblasti výpočetní techniky, přesně ví, co daný předmět smlouvy zahrnuje a jaké jsou možnosti využití. Své další tvrzení, že detailní parametry poskytovaných služeb žalobkyně domlouvala s odběratelem při pracovních setkáních v Indonésii, žalobkyně rovněž nedoložila, stejně tak jako neprokázala, co bylo obsahem těchto jednání. Soud chápe, že žalobkyně podle smlouvy ze dne 8. 8. 2017 neměla právo či povinnost monitorovat činnost odběratele nebo od něj požadovat jakékoli výstupy jeho činnosti, a to i s ohledem na ochranu obchodního tajemství; ani to však nic nemění na důkazním břemenu žalobkyně a její povinnosti prokázat daňově relevantní skutečnosti.

39. Argumentace žalobkyně, že žalovaný nezdůvodnil svůj závěr, že žalobkyně ve smlouvě deklarované služby neposkytovala, podle názoru soudu vychází z nepochopení rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Soud zdůrazňuje, že žalovaný neměl povinnost prokazovat, že žalobkyně předmětné služby neposkytla. Bylo naopak povinností žalobkyně, již správce daně ve výzvě ze dne 24. 1. 2019 řádně sdělil své pochybnosti, prokázat, že služby, které poskytla odběrateli na základě smlouvy ze dne 8. 8. 2017, byly elektronicky poskytnutými službami ve smyslu § 10i odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Vlastní tvrzení žalobkyně, že žalovaný dospěl k závěru, že předmětné služby neposkytovala, pak podle názoru soudu představuje dezinterpretaci napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný toliko konstatoval, že žalobkyně relevantní skutečnosti (mimo jiné včetně poskytnutí dotčených služeb) neprokázala. V související úvaze žalovaného, že žalobkyně pouze umožnila odběrateli předmětné činnosti provádět, aniž by měla vliv na to, jak s touto možností naložil, a že odběratel sice mohl poskytnutý výpočetní výkon využít k uvedeným činnostem, avšak současně je vůbec provádět nemusel, soud nespatřuje žádné pochybení, když tato úvaha přesně odpovídá obsahu listin, které v průběhu daňového řízení předložila sama žalobkyně.
40. Soud sdílí názor žalovaného, že ze žalobkyní předložených důkazních prostředků o pronájmu prostor pro umístění datacentra a z faktur za dodávky elektrické energie není patrný charakter žalobkyní poskytovaných služeb, tudíž nemohou prokázat, že se jednalo o elektronicky poskytované služby ve smyslu § 10i odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Pokud jde o rozdíl ve spotřebě elektrické energie při zatížení clusteru oproti naprázdno běžícímu clusteru, zůstala žalobkyně opět jen v rovině tvrzení, které nijak neprokázala.
41. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že žalovaný požadoval prokázání míry, jakou odběratel žalobkyně využívá předmět smlouvy. Žalovaný podle názoru soudu zcela správně požadoval toliko prokázání charakteru služby, kterou žalobkyně údajně poskytla svému odběrateli N. F. To však žalobkyně neprokázala a nic na tom nemůže změnit ani její obecná úvaha, že je logickým obchodním zájmem každého rozumně uvažujícího uživatele věc či službu za své finanční prostředky užívat v rámci pravidel daných smlouvou co nejvíce a co nejúsporněji.
42. K tvrzení žalobkyně, že už jen zpřístupnění uživatelského rozhraní, která odběrateli umožňují zadávat vzdálené požadavky, je softwarovou vrstvou a službou samo o sobě, resp. že zadávání vzdálených požadavků clusteru zasíláním dat prostřednictvím cloudového rozhraní a odebírání výsledků pomocí cloudového rozhraní jsou služby poskytované na dálku pomocí programového vybavení, soud poznamenává, že samotné zajištění vzdáleného přístupu nepovažuje za elektronicky poskytovanou službu, neboť taková služba by byla samoučelná; vzdálený přístup je toliko prostředkem (jednou z možných forem) poskytnutí služby. V tomto ohledu se zajištění vzdáleného přístupu podle názoru soudu podobá zajištění přístupu na internet a world wide web, které podle čl. 7 odst. 3 písm. r) prováděcího nařízení není elektronicky poskytovanou službou. Za elektronicky poskytovanou službu považuje soud teprve tu službu, kterou dodavatel s využitím (prostřednictvím) vzdáleného přístupu odběrateli poskytne. Charakter této služby však žalobkyně neprokázala, tudíž ani tato její námitka není důvodná.
43. Výhrady žalobkyně spočívající v tom, že žalovaný rezignoval na uznání odlišného podnikatelského prostředí a své tvrzení o neuskutečnění služby nedoložil detailní analýzou fungování elektronických služeb, vyhodnotil soud jako irelevantní. Žalobkyně by si měla uvědomit, že napadené rozhodnutí je založeno na neunesení důkazního břemene z její strany a žalovaný za dané situace nemusel brát v potaz odlišné podnikatelské prostředí a Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

opatřovat si analýzu fungování elektronických služeb. I kdyby žalovaný těmto požadavkům vyhověl, nic by to nezměnilo na jeho závěru, že žalobkyně neprokázala, že její odběratel byl osobou povinnou k dani a že jemu poskytnuté služby byly elektronicky poskytnutými službami.

44. Soud nesdílí názor žalobkyně, že žalovaný porušil zásadu materiální pravdy upravenou v § 8 odst. 3 daňového řádu tím, že postavil skutečný obsah předmětu smlouvy nad jeho formální označení. Podle názoru soudu totiž název a obsah smlouvy o poskytování služeb ze dne 8. 8. 2017 nejsou ve vzájemném rozporu a ani název, ani obsah této smlouvy nedokládají, že by žalobkyně poskytla svému odběrateli elektronicky poskytovanou službu.
45. Lze tedy uzavřít, že se nejednalo o elektronicky poskytovanou službu ve smyslu § 10i odst. 2 písm. c) bod 2 zákona o DPH ani o jakoukoli jinou službu uvedenou v § 10i odst. 1 téhož zákona, tudíž nebylo možné určit místo plnění podle tohoto ustanovení. Zbývalo tedy jediné určit místo plnění podle § 9 odst. 2 zákona o DPH, ze kterého vyplývá, že *„[m]ístem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.“* Daňové orgány tudíž postupovaly plně v souladu se zákonem. S ohledem na výše uvedené pak soud nezjistil ani namítané porušení zásady správného stanovení daně v duchu § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť daň byla stanovena řádně a zcela v souladu s výsledky provedeného dokazování. Soud zároveň nepřisvědčil názoru žalobkyně, že žalovaný nepochopil elektronické služby, a neshledal ani tvrzenou jednostrannost či neobjektivnost napadeného rozhodnutí.
46. Soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
47. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 19. prosince 2022

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu