



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Pharmacy UNO s. r. o.**, se sídlem Bendova 1140/16, Plzeň, zast. advokátem Mgr. Ivo Kroužkem, se sídlem Kroftova 3370/20, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 3. 2022, č. j. 57 Af 18/2021-91,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutím 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; stěžovateli byla doměřena daň z přidané hodnoty z důvodu, že neprokázal použití pořízených počítačových přístrojů Antminer pro účely uskutečňování ekonomické činnosti. Tvrdil, že zařízení používá pro poskytování služeb – prodej výpočetního výkonu odběrateli se sídlem v USA, společnosti MORGAN TECHNOLOGY LLC (dále „MORGAN“); v návaznosti na toto zjištění byly stěžovateli dodaněny rovněž související služby (pronájem, elektřina, údržba, ostraha) a zboží (např. routery, síťové kabely, switche), které v průběhu času pořídil od různých tuzemských dodavatelů za účelem provozování Antminerů, resp. zajištění jejich provozu.

[2] Pořízení zařízení není ve věci sporné, jejich cena činila 21,5 mil Kč. Zařízení Antminer je specializované zařízení ACIS, tj. speciálně navržený integrovaný obvod, který slouží k provádění jediného specifického úkolu, a to k výpočtu bitcoinu (případně jiné kryptoměny). Zařízení byla pořízena ve stovkách kusů, byla umístěna v pronajatých prostorách ZD Novosedly a ZD Bělčice; zde byly Antminery umístěny, sesíťovány a připojeny k internetu, zároveň od těchto družstev stěžovatel odebíral elektřinu (tato ji produkovala v bioplynové stanici; levná elektřina je klíčovým zdrojem při tzv. těžbě virtuální měny, jelikož zařízení provádí miliony operací za sekundu, což je energeticky velmi náročné).

[3] Stěžovatel deklaroval v daňových přiznáních jako hlavní ekonomickou činnost maloobchod s farmaceutickými přípravky; z faktur vyplynulo, že tato činnost v kontrolovaných zdaňovacích obdobích tvořila minoritní obrát v řádech stovek tisíc Kč, zatímco za prodej výpočetního výkonu stěžovatel utržil celkem 444 300 USD (přes 10 mil Kč).

[4] Správce daně zahájil u stěžovatele výzvou ze dne 20. 4. 2018, č. j. 823990/18/2301-51521-401794, postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vztahující se ke zdaňovacímu období únor 2018 vzhledem k nízkému poměru uskutečněných plnění k plněním přijatým. Z důvodu přetrvávajících pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v 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 za zdaňovací období únor 2018. Současně zahájil i daňovou kontrolu 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. 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, přeměrování 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 Martina Müllera. Ve zprávě o daňové kontrole, projednané dne 12. 2. 2020, správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal 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 se sídlem v USA. Na základě této skutečnosti vydal správce daně platební výměry a dodatečné platební výměry.

[5] V **žalobách** stěžovatel namítal, že správce daně v rozporu s § 90 odst. 2 daňového řádu stěžovateli nesdělil před zahájením daňové kontroly výsledek postupu k odstranění pochybností, a znemožnil mu podat návrh na pokračování v dokazování; dále namítal, 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 jej před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Dále namítal, 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; kontrola byla zahájena v neomezeném rozsahu, ačkoliv správce daně byl co do jejího rozsahu omezen rozsahem

pokračování

přetrvávajících pochybností, které se nepodařilo odstranit v průběhu postupu k odstranění pochybností. Stěžovatel tvrdil, že již v průběhu postupu k odstranění pochybností vyvrátil pochybnosti správce daně, správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jím předložených důkazních prostředků ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neprokázal tedy důvodnost zahájení daňové kontroly. Namítl, že správce daně nevyhotovil o místním šetření konaném dne 27. 3. 2018, resp. dne 18. 9. 2018 v rozporu s § 80 odst. 3 daňového řádu protokol ani úřední záznam, čímž mu znemožnil vyjádřit se k jeho průběhu; namítl nezákonný postup správce daně, když tento odmítl jeho důkazní návrh v podobě provedení místního šetření v jeho provozovnách pro nadbytečnost, jakož i provedení navrženého důkazu znaleckým posudkem.

[6] Stěžovatel tvrdil, že prokázal úplatné poskytnutí výpočetního výkonu svému odběrateli Morgan; k nesprávnému uvedení výpočetního výkonu ve smlouvě s tímto odběratelem dle něj došlo v důsledku administrativního nedopatření; podotkl, že nebylo vyhotovení dvou jazykových verzí smlouvy podezřelé. Dále odkázal na svědeckou výpověď svědka L., který potvrdil produkci a prodej výpočetního výkonu jeho odběrateli. Stěžovatel odmítl, že by těžil digitální měnu bitcoin; správce daně neunesl důkazní břemeno k tomuto svému tvrzení a tvrzení správce daně o těžbě bitcoinu označil za spekulaci. Stran adres serverů uvedl, že se jednalo právě o servery, na něž svému odběrateli poskytoval výpočetní výkon. K tvrzení žalovaného, že těžbu kryptoměn implikoval již název užitých zařízení, uvedl, že název zařízení v evidenci majetku nijak neprokazuje, k jaké ekonomické činnosti byla tato zařízení užita. Namítl, že se žalovaný věcně nevypořádal s jeho tvrzením, že nikdy nedržel, nevlastnil, netěžil ani nesměňoval bitcoiny ani jinou kryptoměnu, resp. způsob vypořádání obdobné odvolací námitky žalovaným byl vnitřně rozporný. Ani v napadených rozhodnutích uvedený screenshot neprokazuje těžbu bitcoinu; naopak svědčí o poskytování výpočetního výkonu odběrateli stěžovatele na jím určené servery; screenshot ani neprokazuje registraci stěžovatele na serverech NiceHash a ViaBTC a jeho podíl na těžbě bitcoinu. Naopak název přihlášeného uživatele „*morgantechnology.001*“ implikuje název odběratele Morgan.

[7] Dále stěžovatel namítal, že otázka dispozičního oprávnění k účtu odběratele Morgan Ing. Martinem Müllerem nijak nesouvisí s poskytováním výpočetního výkonu tomuto odběrateli; relevanci pro projednávanou věc nemá ani skutečnost, že se jeho bývalý jednatel Ing. Müller osobně zná se současným jednatelem stěžovatele Z. Šefčíkem; dodal, že 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 nereserióznost. Namítl rovněž, že z rozvahy a účetní závěrky za roky 2017 a 2018 vyplývá, že stěžovatel měl dostatečné finanční prostředky na nákup počítačových zařízení zajištěné z cizích zdrojů.

[8] **Krajský soud** neshledal žaloby důvodné. Krajský soud konstatoval, že námitka stran nesdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 daňového řádu) se vztahovala pouze ke zdaňovacímu období únor 2018, neboť pouze k němu byla zahájena daňová kontrola po dříve užitém postupu k odstranění pochybností. 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, a dále zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mj. DPH za zdaňovací období únor 2018. Žalobní námitka, že správce daně nesdělil výsledek

postupu k odstranění pochybností, je dle krajského soudu vyvrácena obsahem daňového spisu; soud v tomto směru odkázal na protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1529964/18/2301-61564-402162, v němž 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 stěžovatel navrhl 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 výsledkem postupu k odstranění pochybností stěžovatel v žalobě konkrétně nepolemizoval, jen uvedl, že mu výsledek sdělen nebyl.

[9] Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že stěžovateli nebylo umožněno podat návrh na pokračování v dokazování, neboť výsledkem postupu podle § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu a případného podání návrhu na pokračování v dokazování totiž nemohlo být nic jiného, než zahájení daňové kontroly. I kdyby tedy stěžovateli byl dán prostor pro návrh na pokračování dokazování, nemohl tento postup vyústit v jiný procesní výsledek, než zahájení daňové kontroly; k tomu i bez návrhu stěžovatele došlo (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2018, č. j. 6 Afs 407/2017-37). Tvrzená procesní vada nemohla fakticky zkrátit jeho práva a nemohla mít za následek nezákonnost napadených rozhodnutí. Správce daně nezkrátil stěžovatele ani na právu navrhopvat v průběhu daňového řízení důkazy na podporu svých daňově relevantních tvrzení.

[10] K námitce stran porušení § 145 odst. 2 daňového řádu (správce daně nevyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání) krajský soud v intencích čtené judikatury NSS, ze které citoval, shrnul, že správce daně musí vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení za podmínky, že lze důvodně předpokládat doměření daně; musí tedy disponovat natolik silnými poznatky, z nichž lze dovodit 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 (viz např. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/1014-55, nebo rozsudek ze dne 19. 7. 2018, č. j. 6 Afs 407/2017 37, bod 24: *„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.“* Dle krajského soudu skutečnosti, které v projednávané věci správce daně zjistil před zahájením daňové kontroly, nebyly způsobilé založit důvodný předpoklad doměření daně; dodal, že správce daně by postupoval nezákonným způsobem, pokud s ohledem na význam takové výzvy (úkon prodlužující běh lhůty pro stanovení daně), ji vydal svévolně bez řádného důvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22, bod 19). Krajský soud rovněž poukázal na to, že stěžovatel tuto námitku formuloval zcela obecně, neuvedl nic konkrétního ve vztahu ke správci daně známým skutečnostem, na jejichž základě mohl správce daně důvodně předpokládat doměření daně žalobkyni. Krajský soud podrobně popsal průběh daňového řízení, jednotlivá zjištění správce daně a konstatoval, že s ohledem na to, že stěžovatelem deklarovaná zdanitelná plnění v podaném daňovém tvrzení našla odraz v předložených daňových dokladech, a zároveň z výpisů z bankovních účtů za měsíce únor a

pokračování

březen 2018 bylo lze zjistit úhradu za uskutečněná zdanitelná plnění (i obdržená zdanitelná plnění, mimo částky 60 000 USD), nemohl se správce daně důvodně domnívat, že by na straně stěžovatele mohlo dojít k doměření daně; nemohl tak postupovat v intencích § 143 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu.

[11] Krajský soud dále poukázal na to, že žalobní námitka stran překročení rozsahu prováděné kontroly se mohla vztahovat pouze ke zdaňovacímu období únor 2018, neboť pouze ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období předcházelo daňové kontrole využití postupu k odstranění pochybností. Námitku neshledal důvodnou, byť nepřisvědčil dílčímu právnímu závěru žalovaného stran aplikace § 90 odst. 3 daňového řádu, přičemž (na rozdíl od žalovaného) konstatoval, že hypotéza tohoto ustanovení 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 krajský soud odkázal na rozsudky NSS ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, resp. ze dne 10. 7. 2018, č. j. 1 Afs 273/2017-30. Krajský soud se zabýval tím, zda nesprávný právní závěr žalovaného mohl způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí a zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatele, přičemž uvedl, že nesprávné vypořádání odvolací námitky nemůže být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, pokud by správce daně fakticky postupoval v intencích § 90 odst. 3 daňového řádu. Po podrobné rekapitulaci daňového řízení, zejm. obsahu jednotlivých výzev vydaných v rámci jednotlivých postupů, dospěl krajský soud k závěru, že správce daně nepřekročil rozsah důvodů pro pokračování v dokazování po ukončení postupu k odstranění pochybností. Krajský soud se zaměřil především na to, v jakém faktickém rozsahu správce daně prováděl daňovou kontrolu, přičemž uzavřel, že mezi postupem k odstranění pochybností, výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu vydanou v jeho průběhu a skutečnostmi zjišťovanými v průběhu daňové kontroly byla dána dostatečně úzká souvislost. Současně dodal, že stěžovatel v žalobě neuvedl 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.

[12] Stran námitky, že správce daně neprokázal důvodnost zahájení daňové kontroly, krajský soud s odkazem na četnou judikaturu uvedl, že správce daně není povinen prokazovat důvodnost zahájení daňové kontroly, nýbrž touto může namátkově prověřit správnost daňových tvrzení daňového subjektu; ve vztahu ke zdaňovacímu období březen až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a březen 2018 až květen 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 únor 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).

[13] Krajský soud neshledal důvodné ani výhrady stěžovatele vztahující se k místnímu šetření, resp. odmítnutí jeho provedení či neprovedení znaleckého posudku. Krajský soud podotkl, že skutečnost, zda počítačová zařízení byla schopna poskytovat výpočetní výkon, a skutečnost, zda tato 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 zařízení byla schopna výpočetní výkon poskytovat,

toto samo o sobě ještě neimplikuje, že jej fakticky poskytovala odběrateli tvrzenému stěžovatelem. Daňové orgány měly za prokázanou právě tu skutečnost, kterou navrhl stěžovatel prokázat znaleckým posudkem, tj. že zařízení Antminer byla schopna poskytovat výpočetní výkon. Provádět důkaz navržený stěžovatelem by tudíž bylo nadbytečné, protože směřoval k prokázání nesporné skutečnosti.

[14] V **kasační stížnosti** stěžovatel odkazuje na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.; uvádí, že dále opakuje nejzásadnější obsah žaloby a ve zbytku za účelem stručnosti kasační stížnosti odkazuje na příloženou správní žalobu, kde jsou tyto podrobně rozvedeny. Předně trvá na tom, že jednoznačně prokázal faktické uskutečnění plnění na výstupu v podobě dodání výpočetního výkonu svému odběrateli společnosti Morgan, přičemž soud prvního stupně dospěl k nesprávnému posouzení právní otázky, pokud se domnívá, že stěžovatel v tomto směru neunesl své důkazní břemeno. K tomu shrnuje v několika bodech, čím jednoznačně prokázal, že zařízení Antminer D3, Antminer L3+ a Antminer S9 a jejich zdroje používal kontinuálně a výhradně ke své ekonomické činnosti spočívající v poskytování výpočetního výkonu odběrateli, a to s místem plnění v třetí zemi, a to v rozsahu a za úplatu, které vyplývají ze smlouvy o poskytnutí výpočetního výkonu s odběratelem ze dne 1. 3. 2017, včetně jejího dodatku, prohlášení odběratele ze dne 15. 11. 2018 a ze dne 5. 4. 2019, včetně tabulky specifikující rozsah odebraného výpočetního výkonu, a dále vydaných faktur. Konstatuje, že žalovaný, resp. správce daně, dospěl k nesprávné správní úvaze, když nabyl pochybnosti, zda na uskutečněná ostatní plnění na výstupu vykázaná na řádku č. 26 daňového tvrzení bylo oprávněně uplatněno osvobození od DPH, přičemž ani v tomto případě soud prvního stupně nepřihlédl k tvrzením a důkazům stěžovatele, kterými byly uvedené pochybnosti zcela vyvráceny. Ohrazuje se proti neopodstatněnému, nepravdivému a ničím nepodloženému závěru žalovaného, že na zařízeních Antminer se těžila digitální měna bitcoin, když nade vší pochybnost prokázal, že zařízení používal výhradně k poskytování výpočetního výkonu odběrateli v USA, a to za sjednanou úplatu. Stěžovatel v kasační stížnosti dále obsáhle rekapituluje jednotlivá zjištění správce daně, uplatňuje výhrady k jejich hodnocení (dispoziční oprávnění k účtu ze strany Ing. Martina Müllera, personální propojenost jednatelů, apod). Z hlediska irelevantnosti těchto námitek, které jsou nepřijatelné (viz níže), nepovažuje Nejvyšší správní soud za účelné je dále podrobně rozvádět.

[15] Stěžovatel dále uvedl, že žalovanému v jeho závěrech nesprávně přitakal i soud prvního stupně, přičemž se ve svých argumentech opět vrací k nesprávnostem postupu žalovaného při provádění postupu k odstranění pochybností, jeho ukončení, resp. rozsahu provedené kontroly (de facto opět míří k žalobním námítkám). Namítá, že žalovaný, resp. ani soud prvního stupně, nepřihlédl k jím tvrzeným skutečnostem a k označeným důkazům, přičemž z uvedených důvodů neúplně zjistil skutkový stav věci a dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním, že zařízení stěžovatele těžila bitcoin tzv. v poolu, když ve skutečnosti stěžovatel nikdy netěžil bitcoin, ale poskytoval prostřednictvím zařízení výpočetní výkon odběrateli, a z uvedeného důvodu jsou rozhodnutí nezákonná.

[16] Ve vztahu k samotnému přezkoumávanému rozhodnutí krajského soudu stěžovatel obecně namítá, že rozhodnutí soudu prvního stupně je nezákonné, přičemž tato nezákonnost spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem prvního stupně v předcházejícím řízení způsobené zejména nesprávně zjištěným skutkovým stavem, když soud prvního stupně se námítkami stěžovatele věcně vůbec nezabýval a omezil se toliko na reprodukci závěrů

pokračování

žalovaného. Dále stěžovatel pokračuje s tím, že řízení bylo stíženou vadou spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž žalovaný v napadených rozhodnutích vycházel, byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl soud prvního stupně napadená rozhodnutí žalovaného zrušit, což neučinil. Stran námitek procesních pochybení správce daně stěžovatel „pro stručnost plně odkazuje na svou žalobu ze dne 25. 6. 2021, kde tyto obsáhle rozvádí.“ (předně sporuje rozsah navazující daňové kontroly v rozporu s § 90 odst. 3 daňového řádu, nezákonný a svévolný postup správce daně při postupu k odstranění pochybností). Namítl, že krajský soud k relevantní žalobní námitce uvedl, že správce daně sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností v protokolu o zahájení daňové kontroly a že s tímto stěžovatel nijak nepolemizoval; takový argument soudu prvního stupně je zcela neopodstatněný, jelikož správce daně postupoval nezákonně tím, že nesdělil stěžovateli výsledek postupu k odstranění pochybností před zahájením daňové kontroly.

[17] Dále stěžovatel opětovně poukázal na porušení povinnosti správce daně vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu; uvedl, že soud prvního stupně z platné právní úpravy a judikatury správních soudů dovodil, že správce daně musí *vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení za podmínky, že lze důvodně předpokládat doměření daně. ... 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.* Současně pak soud prvního stupně v naprostém logickém rozporu se všemi svými ostatními úsudky dospěl k závěru, že správce daně na základě skutečností zjištěných do okamžiku zahájení daňové kontroly nemohl důvodně předpokládat, že osvobození od DPH bylo uplatněno neoprávněně. Uvedené činí rozhodnutí soudu prvního stupně vnitřně rozporným, když soud prvního stupně zastává stanovisko, že jednak správce daně nemohl doměření daně předpokládat a jednak měl správce daně pochybnosti, zda stěžovatel oprávněně uplatnil osvobození od DPH.

[18] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti popsal rozhodná zjištění, na základě nichž platební výměry vydal, setrval na závěru, že stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně, jelikož neprokázal použití zařízení Antminer pro uskutečňování své ekonomické činnosti, resp., neprokázal svá tvrzení stran prodeje výpočetního výkonu společnosti MORGAN; z tohoto důvodu neprokázal ani nárok na odpočet daně, který si uplatnil na vstupu na základě přijetí služeb a zboží od tuzemských dodavatelů, které souvisely s umístěním a provozem Antminerů (nájem, elektřina, údržba, atd.). Žalovaný v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí a vyjádření k žalobě, kde byly veškeré opakovaně uplatňované námitky stěžovatele dostatečně podrobně reflektovány. Rozsudek krajského soudu považuje za správný, přezkoumatelný a dostatečně odůvodněný, kasační stížnost navrhuje zamítnout.

[19] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud především musí konstatovat, že kasační stížnost stěžovatele je na samé hranici její přípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel v ní opakovaně nesouhlasí se závěry žalovaného, které aproboval krajský soud. Byť uvádí důvod podřaditelný pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nenabízí žádný jiný výklad právní normy, netvrdí, v čem krajský soud ten který právní předpis vyložil nesprávně, resp. nenabízí žádný argument vedoucí k jinému právnímu posouzení

věci. Nejvyšší správní soud opakovaně připomíná, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek, který směřuje k přezkoumání pravomocného rozsudku krajského soudu, nikoli přezkoumání rozhodnutí žalovaného; tímto směrem je proto třeba vést i kasační námitky. Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, uvedl: „*Aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“ Stěžovatel v projednávané věci vznáší v podstatě námitky, které se fakticky shodují s těmi, které uplatnil v daňovém řízení, resp. v žalobě. Důvody kasační stížnosti je však třeba směřovat nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu. Řízení před kasačním soudem není pokračováním daňového řízení ve „třetím stupni,“ ale výhradně řízením přezkumným ve správním soudnictví, jeho úkolem je přezkoumat, zda rozsudek krajského soudu byl vydán v souladu se zákonem a při zachování všech práv stěžovatele. Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší vyvíjet vlastní aktivitu směrem ke zjištění, které ze žalobních námitek by mohly rovněž obstát jako důvody následné kasační stížnosti. Za konkrétní kasační námitky nelze rozhodně považovat pouhé negace odůvodněných závěrů správce daně, resp. žalovaného a krajského soudu. Stěžovatel na podrobné vypořádání provedených důkazů a argumentaci, z jakých důvodů nebyla prokázána jeho tvrzení, převážně reaguje argumentací, že zařízení Antminer používal ke své ekonomické činnosti spočívající v poskytování výpočetního výkonu odběrateli MORGAN.

[21] Stěžovatel se v kasační stížnosti fakticky omezil na zcela obecná tvrzení, že krajský soud se nesprávně vypořádal s námitkami, které v řízení uplatňoval, resp. rozhodl o nich po nesprávném právním posouzení při porušení procesních práv stěžovatele; opakovaně nesouhlasí se závěry žalovaného, které aproboval krajský soud, přičemž rozhodnutí krajského soudu v části týkající se povinnosti správce daně vydat výzvu dle § 145 daňového řádu považuje stěžovatel za vnitřně rozporné, když soud prvního stupně zastává stanovisko, že jednak správce daně nemohl doměření daně předpokládat a jednak měl správce daně pochybnosti, zda stěžovatel oprávněně uplatnil osvobození od DPH. Z uvedených tvrzení Nejvyšší správní soud usoudil na možnou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je tak zásadní vadou v řízení, k níž je povinen přihlížet Nejvyšší správní soud ex offio (§ 109 odst.4 s. ř. s.), proto, bez ohledu na formulaci a (ne)konkrétnost kasačních námitek, Nejvyšší správní soud zkoumal, zda napadený rozsudek krajského soudu je vadou nepřezkoumatelnosti zatížen.

[22] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje

pokračování

možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a na zásadní argumentaci, o kterou se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kritéria přezkoumatelnosti napadený rozsudek krajského soudu splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl; v dané věci se krajský soud zdaleka neomezil jen na pouhé převzetí argumentace žalovaného; podrobně se vypořádal se všemi žalobními námitkami, ostatně stěžovatel konkrétně neuvedl, které žalobní námitky krajský soud pominul, resp. které vypořádal nedostatečně. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro (namítanou) nepřezkoumatelnost.

[24] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné rekapitulovat podrobně celý průběh daňového řízení, který je zdokumentován v obsáhlém spisovém materiálu, neboť to je dostatečně popsáno jak v rozhodnutí žalovaného, tak bylo rovněž rekapitulováno v rozsudku krajského soudu; rozhodné skutkové okolnosti jsou přitom oběma stranám dostatečně známy.

[25] Stěžovateli byla primárně doměřena daň z důvodu, že neprokázal použití pořízených počítačových přístrojů Antminer pro účely uskutečňování ekonomické činnosti. Stěžovatel tvrdil, že zařízení používal pro poskytování služeb – prodej výpočetního výkonu odběrateli se sídlem v USA (společnosti MORGAN). Pořízení zařízení není sporné, bylo prokázáno, jejich cena činila 21,5 mil Kč. V návaznosti na toto zjištění byly stěžovateli dodány služby (pronájem, elektřina, údržba, ostraha) a zboží (např. routery, síťové kabely, switche), které v průběhu času pořídil od různých tuzemských dodavatelů za účelem provozování Antminerů, resp. zajištění jejich provozu. Stěžovatel tedy neprokázal ani nárok na odpočet daně, který si uplatnil na vstupu na základě přijetí služeb a zboží od tuzemských dodavatelů, které souvisely s umístěním a provozem Antminerů.

[26] Stěžovatel deklaroval v daňových přiznáních jako hlavní ekonomickou činnost maloobchod s farmaceutickými přípravky; z faktur přitom plyne, že tato činnost v kontrolovaných zdaňovacích obdobích tvořila minoritní obrat v řádech stovek tisíc Kč, zatímco za prodej výpočetního výkonu měl stěžovatel utržit celkem 444 300 USD (přes 10 mil Kč).

[27] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že podmínkou uplatnění daně na vstupu je použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností plátce daně; aby byla daň na vstupu odpočitatelná, musí mít přijatá plnění na vstupu přímou a bezprostřední spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet (viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013, ve věci C-104/12, *Wolfram Becker*). Právní úprava obsažena v § 72 až 79 zákona o dani z přidané hodnoty je odrazem čl. 167-192 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny v § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[28] V případě stěžovatele existence počítačových strojů byla prokázána celními doklady a procedurami, listinnými důkazními prostředky, které stěžovatel předložil a místním šetřením. Samotná existence zařízení však neprokazuje, že stěžovatel poskytoval službu spočívající

v prodeji jejich výkonu do třetí země. Sporné je, zda stěžovatel prokázal ekonomickou činnost spočívající v dodání výpočetního výkonu. Vzhledem k povaze takové služby, která je nehmotná, bylo na místě, aby si stěžovatel zajistil takové důkazní prostředky, kterými bude schopen svá tvrzení prokázat. To se mu však nepodařilo. Naopak, správce daně na základě řady skutečností zjištěných v průběhu řízení, dospěl k závěru, že zařízení ve skutečnosti nesloužila k provozování ekonomické činnosti tvrzené stěžovatelem-dodání výpočetního výkonu, ale k činnosti jiné (dle indicií a skutečností, které v řízení vyšly najevo, k těžbě digitální měny).

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud v bodě 100. rozsudku dostatečně shrnul stěžejní zjištění, na základě kterých daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatel neprokázal dodávání výpočetního výkonu společnosti MORGAN; následně se v bodech 101. a násl. rozsudku detailně zabýval veškerými stěžovatelem opětovně v kasační stížnosti uváděnými důkazy, které měly prokázat, že poskytl výpočetní výkon odběrateli MORGAN. S hodnocením krajského soudu se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje. Stěžovatel se pak nijak konkrétně k úvahám a závěrům krajského soudu (potažmo finančních orgánů) nevyjadřuje, zejména neuvádí, v čem konkrétně je argumentace krajského soudu mylná, či kde došlo v jeho úvahách k pochybení. Stěžovatel pouze tvrdí opak a kasační námitky představují pouhý obecně vyjádřený nesouhlas bez jakékoli argumentace.

[30] Pokud stěžovatel opakovaně namítá, že žalovaným nebylo prokázáno, že stěžovatel na zařízeních prováděl těžbu bitcoinu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebylo podstatné, zda důkazně obстоjí závěr žalovaného o těžbě bitcoinů, protože důvodem doměření daně byl nikoli tento závěr, ale závěr, že stěžovatel neprokázal poskytnutí výpočetního výkonu zařízení (tvrzené ekonomické činnosti) společnosti MORGAN. Nejvyšší správní soud nadto shledal závěr žalovaného, potažmo krajského soudu, že stěžovatel těžil na zařízeních digitální měnu bitcoin řádně a logicky odůvodněn, přičemž tento závěr má podklad ve spisovém materiálu (žalovaný dostatečně v rozhodnutí o odvolání vysvětlil, jak jednotlivé pojmy související s těžbou bitcoinu, tak princip jeho těžby; viz body [3], [33] a násl. rozhodnutí č. j. 15339/21, bod [34] a násl. rozhodnutí č. j. 15340/21). Žalovaný svou úvahu o těžbě bitcoinu opřel mimo jiné o následující důvody: účelové určení zařízení Antminer jejich výrobcem, resp. výrobce těchto zařízení, název zařízení v inventurním soupisu majetku stěžovatele, znalost principu těžby, směřování výpočetního výkonu zařízení Antminer na servery týkající se těžby bitcoinu, či výpověď svědka H. o počítání bitcoinu na předmětných zařízeních. Ve svém souhrnu tyto skutečnosti představují dostatečně silné indicie pro závěr o těžbě bitcoinů, resp. skutečnosti dostatečně vyvracející tvrzení stěžovatele o uskutečňování ekonomické činnosti spočívající v poskytování výpočetního výkonu odběrateli MORGAN.

[31] Pokud stěžovatel opětovně sporuje rozsah navazující daňové kontroly (za zdaňovací období únor 2018) a opakovaně uvádí, že správce daně v rozporu s § 90 odst. 3 daňového řádu nezákonně zahájil daňovou kontrolu v neomezeném rozsahu, odkazuje Nejvyšší správní soud na podrobné vypořádání těchto námitek krajským soudem, které považuje za dostačující a správné. Krajský soud zejména poukázal na obsah příslušné výzvy k odstranění pochybností a výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu vydané v průběhu postupu k odstranění pochybností, zkoumal veškeré skutečnosti uvedené v protokolu o zahájení daňové kontroly, zaměřil se na faktický rozsah daňové kontroly a řádně zdůvodnil, proč správce daně v průběhu daňové kontroly nepřekročil rámec pochybností vymezených ve výzvě k odstranění pochybností a ve výzvě dle § 92 odst. 4 daňového řádu učiněné v průběhu postupu k odstranění pochybností. Proti logické

pokračování

myšlenkové úvaze krajského soudu stěžovatel vůbec věcně nebrojí, pouze uvádí, že argumentace krajského soudu je lichá a neopodstatněná.

[32] K námitce, že správce daně v rozporu s § 90 odst. 2 daňového řádu nesdělil stěžovateli před zahájením daňové kontroly výsledek postupu k odstranění pochybností a znemožnil mu tak podat návrh na pokračování v dokazování, krajský soud přílehlavě ve svých závěrech odkázal na relevantní judikaturu, proti níž se stěžovatel v kasační stížnosti vůbec nevymezuje; omezil se na pouhou část argumentace krajského soudu pod bodem 34. rozsudku, přičemž přehlíží navazující argumentaci krajského soudu v dalších bodech rozsudku (bod 36. a násl.) a uvádí nepravdivé tvrzení, že se krajský soud danou námitkou věcně nezabýval. Nejvyšší správní soud je zcela ve shodě s krajským soudem, že správce daně zásadním způsobem zpochybnil verzi stěžovatele o dodávání výpočetního výkonu společnosti MORGAN, označil konkrétní skutečnosti, na základě kterých vyhodnotil stěžovatelem předložené důkazní prostředky jako nevěrohodné, své pochybnosti vtělil do výzvy k prokázání skutečností, a tím unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nejvyšší správní soud podotýká, že zákon nestanoví, že pochybnosti správce daně musí být vyjádřeny v protokolu o zahájení daňové kontroly; argumentace stěžovatele, jak již uvedl krajský soud, je mylná. V bodě 72 napadeného rozsudku krajský soud shrnul pochybnosti, které u správce daně přetrvávaly a které správce daně vtělil do protokolu o zahájení daňové kontroly; z uvedeného je zřejmé, že správce daně důvodnost svých pochybností vyjádřil již v protokolu o zahájení daňové kontroly.

[33] K námitce stran porušení § 145 odst. 2 daňového řádu se stěžovatel omezuje na konstataci závěrů plynoucích z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, přičemž dále uvádí, že se na jeho případ nevztahuje ani jedna z výjimek z pravidla, dle něhož 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. Stěžovatel zcela přehlíží navazující argumentaci krajského soudu, podpořenou relevantní judikaturou a platnou právní úpravou, dle níž musí správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení za podmínky, že lze důvodně předpokládat doměření daně. Krajský soud detailně rozebral, proč se správce daně za zdaňovací období únor 2018 nemohl důvodně domnívat, že by na straně stěžovatele mohlo dojít k doměření daně. S posouzením krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Ve vztahu k zdaňovacím obdobím březen 2017 až srpen 2017, říjen 2017 až leden 2018 a březen 2018 až květen 2018 krajský soud správně poznamenal, že správce daně neměl k dispozici žádné indicie, na jejichž základě by mohl důvodně předpokládat, že stěžovateli bude za tato zdaňovací období doměřena daň. Stěžovatel proti podrobně odůvodněným závěrům krajského soudu vůbec nebrojí. Na rozdíl od stěžovatele neshledal Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu nelogické ani vnitřně rozporné. Stěžovatel totiž vytrhl jediný závěr krajského soudu z kontextu celého bodu 60. rozsudku, v němž se krajský soud zabýval pouze dílčí skutečností, zda nesprávné uvedení částky 60 000 Kč, namísto 60 000 USD ze strany stěžovatele mělo na absenci povinnosti správce daně vyzvat stěžovatele k podání dodatečného daňového tvrzení vliv. Krajský soud řádně zdůvodnil, že se tato částka neprojevila ve výši stěžovatelem tvrzené daňové povinnosti (stěžovatel uskutečněné plnění deklaroval jako osvobozené od DPH), a proto nesprávné uvedení částky nemělo na absenci povinnosti správce daně vyzvat stěžovatele k podání dodatečného daňového tvrzení vliv. Krajským soudem uvedené zdůvodnění stěžovatel blíže nespornuje.

[34] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu z hlediska zákona zcela ob stojí, krajský soud se dostatečně podrobně vypořádal se všemi žalobními námitkami, skutkový stav a zjištění, z nichž vycházel, mají oporu ve spise; právní závěry, které následně učinil, mají oporu v zákoně, a nejsou v rozporu s judikaturou, ze které krajský soud přílehavě vycházel. Kasační námitky neshledal Nejvyšší správní soud důvodné, proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[35] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 14. června 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu