



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců  
Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Data Secure s.r.o.**  
sídlem Fryčovická 458, Praha 9

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2022, č.j. 41617/22/5300-21442-809464,

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Odůvodnění:**

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2022, č.j. 41617/22/5300-21442-809464, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil

rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 2. 2021:

- platební výměr č.j. 320137/21/3013-50521-705773, kterým byla žalobci stanovena vlastní daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od 19. 7. 2018 do 31. 7. 2018 ve výši 17 899 938 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 320878/21/3013-50521-705773, kterým byla žalobci doměřena DPH za období říjen 2018 ve výši 341 815 Kč spolu s penále ve výši 68 363 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 321228/21/3013-50521-705773, kterým byla žalobci doměřena DPH za období listopad 2018 ve výši 262 145 Kč spolu s penále ve výši 52 429 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 321492/21/3013-50521-705773, kterým byla žalobci doměřena DPH za období prosinec 2018 ve výši 241 671 Kč spolu s penále ve výši 48 334 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 321772/21/3013-50521-705773, kterým byla žalobci doměřena DPH za období leden 2019 ve výši 166 534 Kč spolu s penále ve výši 33 306 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 322010/21/3013-50521-705773, kterým byla žalobci doměřena DPH za období únor 2019 ve výši 181 080 Kč spolu s penále ve výši 36 216 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 322096/21/3013-50521-705773, kterým byla žalobci doměřena DPH za období březen 2019 ve výši 147 114 Kč spolu s penále ve výši 29 422 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 322139/21/3013-50521-705773, kterým byla žalobci doměřena DPH za období duben 2019 ve výši 176 805 Kč spolu s penále ve výši 35 361 Kč,
- platební výměr č.j. 322236/21/3013-50521-705773, kterým byl žalobci stanoven nadměrný odpočet DPH za období květen 2019 ve výši 420 Kč,
- platební výměr č.j. 322413/21/3013-50521-705773, kterým byl žalobci stanoven nadměrný odpočet DPH za období červen 2019 ve výši 15 645 Kč,
- platební výměr č.j. 322667/21/3013-50521-705773, kterým byl žalobci stanoven nadměrný odpočet DPH za období červenec 2019 ve výši 43 496 Kč,
- platební výměr č.j. 323222/21/3013-50521-705773, kterým byl žalobci stanoven nadměrný odpočet DPH za období srpen 2019 ve výši 25 688 Kč,
- platební výměr č.j. 323400/21/3013-50521-705773, kterým byl žalobci stanoven nadměrný odpočet DPH za období říjen 2019 ve výši 27 982 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

- platební výměr č.j. 323529/21/3013-50521-705773, kterým byla žalobci stanovena vlastní DPH za období listopad 2019 ve výši 10 547 Kč.
- 2. Správní orgány dospěly k závěru, že žalobce neprokázal ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), používání datového centra (sestavujícího ze dvou kontejnerů osazených stovkami GPU, tj. grafických karet) pro uskutečňování ekonomické činnosti. Žalobce uplatňoval odpočet daně na vstupu z pořízení hardware, tj. komponent jako jsou procesory, zdroje, paměti, chlazení, GPU, a z nákladů na provoz datového centra, na jehož pořízení čerpal dotaci ve výši 29,5 milionu Kč z fondu EU prostřednictvím Operačního programu pro Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost (ta představovala 35 % pořizovací ceny, zbytek financí, ve výši 54,8 milionu Kč, pocházelo ze soukromých zdrojů).

### I. Shrnutí žalobní argumentace

- 3. Žalobce namítá, že napadené i jemu předcházející platební výměry jsou nezákonné a věcně nesprávné. Žalovaný podle žalobce vytváří spekulace, k důkazům nepřistupuje objektivně, selektivně je hodnotí a pomíjí skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce.
- 4. Žalobce dále namítá, že mu nebyl zpřístupněn kompletní daňový spis a nebyla projednána zpráva o daňové kontrole.
- 5. Žalobce uvádí, že opakovaně žádal správce daně, aby mu objasnil souvislost pokládaných otázek ke Studii proveditelnosti s předmětem a rozsahem daňové kontroly. Žalovaný zkreslil obsah protokolu ze dne 4. 9. 2022, č.j. 4081454/19/3013-60562-706924, tím, že uvedl, že žalobce odmítl vypovídat. Žalobce neodmítl odpovědět na otázky týkající se Studie proveditelnosti, naopak dne 30. 9. 2019 zaslal správci daně své vyjádření ke změně Studie proveditelnosti a k její akceptaci poskytovatelem dotace.
- 6. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje pochybení žalovaného, pokud jde o Studii proveditelnosti, která byla pouze prvotní úvahou žalobce o tom, jak bude svůj záměr (datové centrum) v praxi realizovat. Žalovaný při svých závěrech nerespektoval pravidla Operačního programu Ministerstva průmyslu a obchodu Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost 2014 – 2020, Výzvy II programu na podporu ICT a sdílené služby – aktivita Budování a modernizace datových center (dále jen „OP PIK Výzva II“), které byly vyhlášeny dne 24. 10. 2016, a způsob hodnocení žádostí o poskytnutí dotace. Podporovanými aktivitami bylo budování a modernizace datových center (viz bod 3.1 OP PIK Výzvy II). Na podporu „bohulibých činností“ jsou podle žalobce určeny jiné dotační tituly. Žalobce zdůrazňuje, že je ve smyslu § 420 a § 421 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, podnikatelem, jehož cílem je dosažení zisku.
- 7. Žalobce dále namítá, že závěr auditního orgánu Ministerstva financí ze dne 13. 2. 2020, č.j. MFISAO-52/2019/5207-20, podle něhož bylo 100 % dotace čerpáno neoprávněně, není závazný pro správce daně. Zpráva o auditu je pouze podnětem k zahájení daňového řízení; zde uváděná tvrzení jsou předčasná a jsou vyvrácena i stanovisky Ministerstva průmyslu a obchodu a znaleckým posudkem Ing. F. B. Žalobce poukazuje na zkreslování situace žalovaným v bodě 35 napadeného rozhodnutí. Standard TIER 3 nebyl stanoven jako závazný, ale jen jako doporučený. Žalobce tak zdůrazňuje, že hodnota TIER nebyla ani podle stanoviska Ministerstva průmyslu a obchodu, ani podle dotačních pravidel, ani podle Rozhodnutí o poskytnutí dotace předmětem indikátoru projektu ve smyslu čl. 3.3. OP PIK

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

Výzvy II a ve smyslu čl. XII Rozhodnutí o poskytnutí dotace. Přesto však žalovaný z tvrzeného nedosažení hodnoty TIER vůči žalobci dovozuje kategorické závěry.

8. Žalobce dodává, že ze strany žalovaného se v těchto oblastech jedná o spekulace bez významu pro účely DPH.
9. Ke smlouvě uzavřené se společností LORE TRADE LLC žalobce poukazuje na to, že je běžné čerpat ze smluvních vzorů na internetu. Smlouva nebyla sepsána právníkem, to však nemá vliv na hodnocení věrohodnosti smluvního vztahu. Žalobce nezná anglosaské právo, ani americký soudní systém. Proto považoval za vhodnější, aby se smlouva řídila českým právem a podléhala české jurisdikci; ze stejného důvodu je smlouva napsána v českém jazyce. V tomto směru považuje žalobce odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2022, č.j. 10 Afs 161/2020-61, za nepřipadný. Důvody pro hodnocení nevěrohodnosti smluvního vztahu se společností LORE TRADE LLC nemohou obstát; žalobce poukazuje na to, že mu ze strany společnosti LORE TRADE LLC bylo plněno cca 15 milionů Kč.
10. Žalobce dále nesouhlasí s tím, že by i vztah se společností JHTP Corporation, s.r.o. byl nevěrohodný. Odkazuje na faktickou realizaci (dokladované oboustranné plnění) a svědeckou výpověď jednatele společnosti JHTP Corporation, s.r.o. Jána Haruštiaka ze dne 5. 1. 2022 (protokol č.j. 17241/22/3013-60562-70694).
11. Žalobce žalovanému předložil kopie dokladů, které si vyžádal od společnosti TERABYTE s.r.o.; z těchto materiálů plyne odlišná hardwarová konfigurace serverů. Obě datová centra (datové centrum žalobce a datové centru TERABYTE s.r.o.) se lišila, což bylo také důvodem pro pluralitu vztahů společnosti JHTP Corporation, s.r.o. pro testování výkonu datových center společností ve skupině. Žalobce dále nesouhlasí s hodnocením výpovědi svědka J. H. Odpověděl-li svědek na dotaz správce daně jedním slovem, pak nelze jeho výpověď hodnotit jako nekonkrétní. Stejně tak závěry žalovaného vyvozené z výpovědi svědka přesně neodpovídají obsahu protokolu. Žalobce má za to, že svědek objasnil pluralitu užití datových center, a pokud uvedl, že všichni dodavatelé poskytovali stejné technologie, které byly testovány, je tím míněno datové centrum s GPU servery. Hardwarová konfigurace datových center byla u jednotlivých dodavatelů rozdílná (jiné typy grafických karet, jiné procesory, různé počty jednotlivých komponent). J. H. uvedl, že poskytnuté technologie testovali, ale přesnější by bylo podle žalobce uvést, že prostřednictvím výkonu těchto technologií testovali jejich možnosti. Pokud by složení těchto datových center bylo totožné, pak by takové testování bylo zbytečné.
12. Žalobce dále namítá, že ze žádného důkazu neplyne, že by jeho jednatel Z. V. spoluzaložil burzu kryptoměny; role Z. V. byla ryze investiční a následně na tuto pozici rezignoval. Žalobce dále odmítá, že by s kryptoměny v roce 2018 obchodoval. Žádný smluvní vztah se společností NAKAMOTOX CZ, s.r.o. neexistoval a mezi oběma společnostmi ani neproběhla žádná transakce.
13. V období od konce roku 2019 do poloviny roku 2020 žalobce prováděl v rámci datového centra vlastní testování renderovacího software, včetně testování funkčnosti a stability jeho výkonu na různých volně dostupných tzv. Blender projektech. Žalobce dále uvádí, že důkazy nashromážděné ve spise nevyvozuji žádnou důvodnost hypotézy žalovaného o těžbě kryptoměny. Žalobce neměl a nemá uzavřený žádný smluvní vztah s obchodníkem s kryptoměnou, neměl a nemá uzavřený žádný vztah s burzou s kryptoměnou, žádnou

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

kryptoměnu neprodával, ani neinkasoval. Financování jeho provozních nákladů bylo zajištěno z pronájmu výkonu datového centra a z poskytnutých zápůjček.

14. Z uvedených důvodů rozvinutých v replice ze dne 29. 5. 2023, v níž žalobce navrhl dokazovat výpisem z obchodního rejstříku společnosti OH CONSULTING s.r.o. k prokázání toho, že tato společnost neposkytuje právní služby, a v podáních ze dne 22. 11. 2023 a ze dne 23. 2. 2024 žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení; na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

## II. Shrnutí vyjádření žalovaného

15. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na napadené rozhodnutí, které považuje za zákonné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
16. Žalovaný uvádí, že stejné okolnosti při žádání o dotaci na vybudování datového centra a jeho následného využití správce daně zjistil i u jiného personálně propojeného subjektu TERABYTE s.r.o. Studie proveditelnosti je obsahově i formálně totožná jako u žalobce. Obě společnosti shodně prezentovaly snahu o využití datového centra pro vědu a výzkum či školství na území České republiky, ale svá datová centra poskytly zahraničním subjektům mimo Evropskou unii.
17. Žalovaný dále uvádí, že s ohledem na zkušenosti Z. V. s burzou kryptoměn lze důvodně předpokládat, že měl v úmyslu prostřednictvím pořízeného datového centra ve skutečnosti těžít kryptoměny a dodávat je na burzu NakamotoX Ltd. Uvedená hypotéza o těžbě virtuální měny nezůstává pouze v rovině domněnky, nýbrž se zakládá také na zjištěních z jiných řízení, konkrétně daňového řízení personálně propojené společnosti TERABYTE s.r.o. V jejím rámci správce daně vyslechl jako svědka programátora, který se zabývá obchodováním s kryptoměnou a který potvrdil obchody na burze NakamotoX Ltd. se Z. V. Protokol o výsledku tohoto svědka ze dne 5. 4. 2022, č.j. 1645396/22/3013-60562-706924, žalovaný navrhuje provést jako důkaz.
18. Současně žalovaný zdůrazňuje, že hypotéza o těžbě kryptoměn nemá vliv na to, že žalobce neprokázal využití datového centra pro výkon své ekonomické činnosti, tedy na závěr o nesplnění podmínky dle § 72 odst. 1 ZDPH. Žalovaný v neposlední řadě nesouhlasí s tím, že by nevyhodnotil některé z důkazů; ty žalobce v podané žalobě ani nekonkretizuje.
19. Ze shora uvedených důvodů rozvinutých v doplněních svého vyjádření ze dne 3. 8. 2023, 11. 1. 2024 a 12. 9. 2024 žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Rovněž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

## III. Posouzení věci

20. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

21. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Podstatou věci je, zda žalobce prokázal nárok na odpočet daně z přijatých plnění dle § 72 zákona o DPH, který uplatňoval v kontrolovaných obdobích v souvislosti s pořízením (dodáním datového centra žalobci coby odběrateli v režimu přenesené daňové povinnosti, tzv. „reverse charge“) a provozem datového centra (zejména jde o náklady za elektřinu) za účelem uskutečňování své ekonomické činnosti spočívající v poskytování výpočetního výkonu datového centra. Žalobce jako svou jedinou ekonomickou činnost deklaroval poskytování výpočetního výkonu zahraničnímu odběrateli, společnosti se sídlem v USA, jejíž skutečné sídlo (§ 4 odst. 1 písm. i/ ZDPH) i místo plnění (§ 9 ZDPH) bylo v průběhu daňové kontroly zpochybněno. Správní orgány rozporují tu skutečnost, že přijatá zdanitelná plnění (samotné jejich přijetí nebylo nikterak zpochybněno) souvisí s touto deklarovanou ekonomickou činností, kterou měl žalobce prostřednictvím datového centra vykonávat.
23. Předmětem činnosti žalobce byla dle výpisu z obchodního rejstříku k datu vydání napadeného rozhodnutí (do 24. 5. 2024) výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.
24. Ze správního spisu plyne, že dne 16. 2. 2017 žalobce podal žádost o dotaci na vybudování datového centra v rámci Operačního programu Podnikání a inovace a konkurenceschopnost, jejíž přílohou byla Studie proveditelnosti z roku 2017, ve které žalobce uvedl, že služby výpočetního výkonu budou poskytovány zejména pro renderování videa, simulace v oblasti vědy a techniky v rámci spolupráce s Univerzitou Tomáše Bati, SEVŠ, VUT Brno a také, že hodlá poskytovat část výpočetního výkonu vysokým školám zdarma, příp. za velmi výhodných podmínek.
25. Žalobce byl registrován jako plátce DPH rozhodnutím správce daně ze dne 17. 7. 2018, č.j. 3421145/18/3013-00510-706654, od 18. 7. 2018 s měsíčním zdaňovacím obdobím. Ke své žádosti o registraci žalobce předložil Smlouvu o poskytování služeb datového centra uzavřenou dne 26. 6. 2018 se společností LIVEBOX a.s. na poskytnutí výkonu 40 GPU datového centra (4 dny na to však žalobce uzavřel smlouvu s americkou společností LORE TRADE LLC).
26. Žalobce v rámci daňové kontroly zahájené dne 24. 7. 2019 (a rozšířené na další zdaňovací období dne 4. 9. 2019 a 6. 2. 2020) předložil správci daně Smlouvu o poskytování služeb datového centra uzavřenou dne 1. 7. 2017 (jedná se o chybu v datu, neboť mělo jít o rok 2018) se společností LORE TRADE LLC, jejímž předmětem je poskytnutí výkonu jednoho kontejneru datového centra (272 GPU) za cenu 1 200 000 Kč měsíčně. Dále žalobce předložil Smlouvu o poskytování služeb datového centra ze dne 1. 9. 2018, jejímž předmětem je pronájem výkonu dvou kontejnerů datového centra. Cena měsíčního pronájmu jednoho kontejneru se zvýšila na 1 500 000 Kč. Důvod navýšení ceny za služby jednoho kontejneru žalobce nevysvětlil.
27. Správce daně na základě předložených dokladů a výpisů z bankovního účtu zjistil, že žalobce za červenec 2018 až listopad 2019 vystavil společnosti LORE TRADE LLC faktury v celkové výši 45 600 000 Kč (15 600 000 Kč v roce 2018 a 30 000 000 Kč v roce 2019), z nichž bylo uhrazeno pouze 15 582 692,95 Kč. V sestavách knih vystavených faktur se seznamem úhrad

za rok 2018 a 2019 předložených žalobcem byly nadto zjištěny rozporné údaje, neboť v nich nebyly zaevidovány všechny faktury vystavené v roce 2019 a byly zaevidovány úhrady faktur, aniž by bylo zřejmé, kdy, jak a kým byly tyto úhrady provedeny.

28. Žalobce rovněž nedoložil, že by neuhrazené pohledávky nějakým způsobem od společnosti LORE TRADE LLC vymáhal; pouze v rámci ústního jednání se správcem daně (protokol ze dne 6. 2. 2020, č.j. 497075/20/3013-60562-706924) uvedl, že spolupráci s touto společností ukončil, neboť přestala služby hradit a stala se nekontaktní.
29. Od listopadu roku 2019 žalobce pronajímal výkon jednoho kontejneru datového centra společnosti JHTP Corporation, s.r.o. k využití v „testovacím režimu“ (Smlouva o poskytování služeb datového centra č. 002/2019 ze dne 22. 10. 2019). Datové centrum bylo pronajato na zkušební provoz v období od 1. 11. 2019 do 31. 1. 2020 a byl využíván pouze jeden datový kontejner za 1 088 Kč za provozní hodinu pronájmu výkonu datového centra. Za listopad 2019 byla JHTP Corporation, s.r.o. vystavena faktura č. 119001 ze dne 12. 12. 2019 na částku 63 192 Kč, jejíž součástí však bylo vyúčtování za využití dvou datových kontejnerů; přitom druhý datový kontejner měl být dle sdělení žalobce od listopadu 2019 bez výkonu (protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 497075/20/3013-60562-706924).
30. Z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 6. 12. 2019, č.j. 5008286/19, včetně jejího doplnění ze dne 18. 12. 2019, vyplynulo, že společnost LORE TRADE LLC není americkým daňovým úřadům známa a není žádný důkaz o tom, že by byla přítomna v USA a že by zde vykonávala hospodářskou činnost. Úhrady žalobci tato společnost zasílala z účtů, které nebyly vedeny v USA, nýbrž v Lichtenštejnsku (šlo o účet jiného majitele) a Maďarsku (ohledně „podezřelého chování“ maďarského účtu zdejší soud odkazuje na str. 79 napadeného rozhodnutí a body 72 až 76 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 1.7.2022 v odvolacím řízení). Celkem společnost LORE TRADE LLC žalobci neuhradila 30 017 307,05 Kč, přesto jí žalobce dál za pronájem výkonu datového centra fakturoval a pohledávky nijak nevymáhal. Žalovaný rovněž poukázal na to, že agent, který u floridských úřadů společnost LORE TRADE LLC registroval, uvedl jako telefonní kontakt na tuto společnost mobilní číslo (již neexistující) v síti slovenského operátora Orange.
31. Správci daně tak vznikly pochybnosti, zda společnost LORE TRADE LLC byla reálným odběratelem datového výkonu a zda výkon datového centra byl použit v rámci ekonomické činnosti žalobce pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH; tedy zda byl nárok na odpočet daně na vstupu (v celkové výši 20 724 119 Kč) uplatněn v souladu s podmínkami dle ZDPH.
32. S ohledem na výše uvedené vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností (č.j. 1756129/20/3013-60562-706924), v níž vymezil konkrétní pochybnosti v reakci na žalobcem předložené důkazy a zjištěné skutečnosti týkající se a) Studie proveditelnosti (nebylo prokázáno, že by část výkonu byla skutečně použita na „bohulibé“ účely, jak v tomto dokumentu předloženém k žádosti o dotaci žalobce uváděl), b) registračního řízení (žalobce nedostal smlouvě s tuzemským plátcem DPH, jak deklaroval v registračním řízení, a prakticky ihned po registraci změnil kontrahenta na společnost LORE TRADE LLC se sídlem v USA), c) odpovědi na mezinárodní dožádání z USA (společnost LORE TRADE LLC v USA fakticky žádnou činnost nevykonávala), d) smlouvu se společností LORE TRADE LLC (fakturace byla navýšena v rozporu se smlouvou, pochybnosti ohledně zdroje textu smlouvy, jejího obsahu a použitého českého jazyka), e) skutečnosti, že společnost LORE TRADE LLC dlouhodobě nehradila své závazky vůči žalobci, který jí přesto výkon Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

poskytoval nepřetržitě dál a hradil náklady (elektřinu), dluh nevymáhal a nepředložil ani doklad o jakékoli komunikaci s touto společností, f) bankovních účtů, z nichž byly prováděny úhrady za výkon datového centra a g) pronájem výkonu v testovacím režimu (zde správce daně poukázal na marginální fakturaci JHTP Corporation, s.r.o.).

33. Podle správních orgánů žalobce ani po doručení této výzvy, ani po doplnění dokazování v odvolacím řízení, které bylo zaměřeno na spolupráci žalobce se společností JHTP Corporation, s.r.o., v jehož rámci byl vyslechnut jednatel JHTP Corporation, s.r.o. J. H. a získána Zpráva o auditu Ministerstva financí ze dne 13. 2. 2010, č. j. MFISAO-52/2019/5207-20 (se závěrem, že 100 % dotace žalobce čerpal neoprávněně), nárok na odpočet DPH neprokázal.
34. Podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
35. Dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno, a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32). Tomu v nyní posuzované věci správce daně dostal.
36. Nárok na odpočet DPH vzniká za splnění formálních (§ 73 odst. 1 ZDPH) a hmotněprávních podmínek. Hmotněprávní podmínkou je fakticita plnění, které musí být nejen podle dokladu, ale i fakticky (skutečně) poskytnuto, a to ve vztahu osob povinných k dani, a musí být skutečně použito při uskutečňování ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona o DPH).
37. Vztaženo k nyní posuzované věci, nárok na odpočet daně má daňový subjekt tehdy, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Zároveň je ustáleně judikováno, že důkazní povinnost není naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č.j. 9 Afs 12/2013-30, či ze dne 26. 1. 2011, č.j. 5 Afs 24/2010-117), ani předložením smlouvy, je-li její věrohodnost správními orgány řádně zpochybněna. Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. „[P]odle rozhodnutí Soudního dvora je existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, v zásadě nezbytná k tomu, aby nárok na odpočet DPH na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku (viz výše uvedený rozsudek *Midland Bank*, bod 24; rozsudek ze dne 22. února 2001, *Abbey National*, C-408/98, *Recueil*, s. I-1361, bod 26, a výše uvedený rozsudek *Investrand*, bod 23). Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí proků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz výše uvedené rozsudky *Midland Bank*, bod 30, a *Abbey National*, bod 28). Nárok na odpočet je nicméně Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové prokem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (v tomto smyslu zejména viz výše uvedený rozsudek *Midland Bank*, bod 31, a rozsudek ze dne 26. května 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 36).“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2013, *Finanzamt Köln-Nord v Wolfram Becker*, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99). Přestože je tedy uplatňování nároku na odpočet daně primárně záležitostí dokladovou, při řádně (konkrétně a průkazně) odůvodněných pochybnostech správce daně

o souladu dokladů se skutečným stavem musí daňový subjekt prokázat splnění podmínek hmotněprávních. To může prokazovat v zásadě jakkoli (hodnocení předložených či navržených důkazů je na správci daně); daňový subjekt však způsob provádění a dokumentace svých obchodů musí uzpůsobit tomu, aby byl schopen unést důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č.j. 5 Afs 191/2019 32, ze dne 25. 9. 2014, č.j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

### III. a) Studie proveditelnosti a dotační řízení

38. Pokud jde o námitky týkající se vznášení pochybností (výtek) ke Studii proveditelnosti a dotačnímu řízení, pak žalovaný v bodě 35 napadeného rozhodnutí vyhodnotil Studii proveditelnosti jako formální důkaz, který popisuje (pouze deklaruje) projekt datového centra, jeho účel a pozitivní dopady, které měly vliv na přiznání dotace. Tam uváděné (deklarované, ale nerealizované) informace podle žalovaného vedly správně a logicky k pochybnostem ohledně skutečného využití datového centra.
39. Otázka toho, zda žalobce ve Studii proveditelnosti „úmyslně“ uváděl nepravdivé údaje, které se věnoval žalovaný, je však podle zdejšího soudu pro meritum nyní posuzované věci již nadbytečná. Podstatné je, že míjel-li se (a to zcela) deklarovaný účel projektu s realitou, šlo o jednu z pochybností správce daně vedoucí k tomu, že se zaměřil na to, co bylo skutečným předmětem činnosti žalobce spojené s výkonem datového centra ve smyslu splnění podmínek pro přiznání daňového odpočtu.
40. Zpochybňuje-li žalobce vypovídací hodnotu Studie proveditelnosti (včetně následných změn) a Zprávy o auditu, pak zdejší soud odkazuje jednak na bod 33 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný tyto důkazy správně vyhodnotil tak, že z nich neplyne, že by žalobce na deklarovaných pozitivních dopadech projektu cokoliv změnil; jediná změna spočívala v doplnění činností datového centra co do rozsahu. Žalovaný však dále v bodu 104 napadeného rozhodnutí správně uvádí, že obsáhlá argumentace žalobce, pokud jde o oprávněnost čerpání dotace, se netýká merita věci. Tyto listiny poukazovaly na to, k čemu mělo (a mohlo) být datové centrum využíváno, ale neprokazují jeho faktické užití. S tím se ztotožňuje i zdejší soud, neboť právě faktické využití datového centra je z daňového hlediska rozhodné.
41. Zdejší soud proto souhlasí se žalobcem, že předmětem nyní posuzované věci není posoudit, zda dodržel podmínky pro poskytnutí dotace či nikoli. Neznaменá to však, že by citované dokumenty byly z pohledu postupu správce daně při identifikaci pochybností irelevantní, Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

neboť z nich plyne jednoznačný nesoulad mezi tím, co žalobce deklaroval v rámci projektu jako cíle využívání datového centra, a faktickým stavem provozu datového centra. Takový zjevný nesoulad oprávněně zakládá pochybnost o skutečném užití datového centra ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

42. Není tedy potřeba zabývat se dalšími okolnostmi souvisejícími s dotačním řízením (včetně žalobcem podrobně argumentovaného naplnění standardu TIER 3), ani se blíže věnovat závěrům znaleckého posudku Ing. F. B., neboť existence datového centra nebyla zpochybňována. Stejně tak není podstatné, zda otázka „bohulibého využití“ datového centra měla vliv na vydání kladného rozhodnutí o přiznání dotace a zda byly dotační podmínky skutečně porušeny v celém rozsahu. Vyslovení takových konečných závěrů ani nespadá do kompetence správních orgánů v nyní posuzované věci. Proto bylo nadbytečné k návrhu žalovaného dokazovat zprávou o daňové kontrole provedené u žalobce, které byla zaměřena na porušování rozpočtové kázně ve smyslu § 44 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů.
43. V tomto směru neobstojí ani žalobní argumentace, že správce daně měl žalobci blíže vysvětlit souvislost pokládaných otázek s předmětem a rozsahem daňové kontroly. Správce daně dne 17. 4. 2020 pod č.j. 1756129/20/3013-60562-706924 vydal výzvu k prokázání skutečností ohledně žalobcem uplatněného nároku na odpočet, v níž jednotlivé pochybnosti konkretizoval, mimo jiné i ty, jež mu vznikly na základě Studie proveditelnosti, v níž žalobce deklaroval, že „služby výpočetního výkonu budou poskytovány zejména pro renderování videa, simulace v oblasti vědy a techniky v rámci spolupráce s Univerzitou Tomáše Bati, SEVŠ, VUT Brno a také poskytování části výkonu VŠ zdarma“. Taková výzva je zcela logická, pokud správce daně zároveň zjistil, že jedinou ekonomickou činností žalobce mělo být poskytnutí výpočetního výkonu datového centra zahraničnímu odběrateli se sídlem v USA, tedy v rozporu s původně deklarovaným záměrem. Jestliže má správce daně pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet DPH, má také povinnost tyto pochybnosti daňovému subjektu sdělit a zdůvodnit, proč daňovým subjektem předložené důkazy neprokazují jím uváděnou verzi reality. Tomuto požadavku správce daně dostal. Žalobce měl tedy prokázat, k jaké činnosti datové centrum skutečně sloužilo.
44. Pokud jde o námitku údajného zkreslení obsahu protokolu ze dne 4. 9. 2022, č.j. 4081454/19/3013-60562-706924, jež mělo spočívat v závěru žalovaného, že žalobce odmítl odpovědět na otázky týkající se Studie proveditelnosti, pak ani tato námitka není důvodná. Jak plyne z obsahu spisu, žalobce se skutečně, pokud jde o Studii proveditelnosti, nevyjádřil, pouze poukázal na to, že Studie proveditelnosti s předmětem kontroly nesouvisí. Bližší podrobnosti žalobce uvedl až ve svém podání ze dne 30. 9. 2019 (že Studie proveditelnosti byla s účinností od 8. 11. 2017 změněna, respektive že došlo k rozšíření portfolia služeb datového centra např. o specializované hostingové služby z důvodu neustále se vyvíjejícího trhu v oblasti služeb poskytovaných datovými centry), k čemuž se žalovaný vyjádřil v bodě 33 napadeného rozhodnutí.
45. Poukazuje-li v této souvislosti žalobce na to, že vynaložil dostatečné úsilí k tomu, aby výkon výpočetního výkonu nabídl i vysokým školám, pak žalovaný poukázal na to, že žalobce k tomu předložil email adresovaný vysokým školám společností CRYMICO s.r.o. (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na bod 70 napadeného rozhodnutí). Podle zdejšího soudu je však podstatné, že žalobce měl prokázat, jak souvisí činnost datového centra s jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

ekonomickou činností, když tvrzení o poskytnutí datového výkonu deklarovaným odběratelům neprokázal (natož vysokým školám osloveným jinou společností).

46. Poukazuje-li žalobce na skutečnost, že jeho činnost je cílena na dosažení zisku, pak tato skutečnost ani nebyla správními orgány rozporována. Byl to žalobce, kdo původně sám uváděl, že datové centrum bude sloužit i k veřejnému zájmu, k čemuž ve výsledku nedošlo, a proto se správní orgány zaměřily na zjištění skutečného využívání datového centra.

*III. b) Spolupráce se společností LORE TRADE LLC*

47. Pokud jde o smlouvu uzavřenou se společností LORE TRADE LLC, pak ani tu zdejší soud neshledal námitky žalobce důvodné. Žalovaný se věrohodností smlouvy zabýval v bodech 40 až 45 napadeného rozhodnutí se závěrem, že šlo o fiktivní smluvní vztah.

48. Pochybnosti o věrohodnosti smlouvy uzavřené se společností LORE TRADE LLC se podle zdejšího soudu opírají o dostatečné důvody shrnuté v napadeném rozhodnutí:

a) smlouva byla stažena z registru smluv (podle žalovaného šlo o první výsledek při zadání do vyhledávače „Smlouva o poskytování služeb datového centra“),

b) smlouva je obsahově nepřiléhavá na deklarovaný smluvní vztah (zejména pokud jde o dodání výpočetního výkonu), smlouva se jeví spíše jako ujednání ohledně „share serverů“ či video serverů, používá slovo služby, které nedefinuje, není tu uvedena hodnota FLOPS, není upraveno připojení odběratele k centru, přes jaké rozhraní, jakou IP adresu, chybí kontakt na technickou podporu (v podrobnostech pak zdejší soud odkazuje na bod 40 napadeného rozhodnutí),

c) text smlouvy byl téměř doslovně převzat ze vzorové smlouvy mezi MWT, s.r.o. a Vojenskými lesy a statky ČR, s.p. z roku 2017 (tomu odpovídá i nesprávné datum uzavření smlouvy),

d) smlouva je sepsána pouze v českém jazyce, přestože žalobce napsal odběrateli e-mail v angličtině (podle žalovaného lze předpokládat, že smlouva v segmentu IT bude sepsána v angličtině, event. bude zajištěn úředně ověřený překlad),

e) spory mají řešit výhradně tuzemské soudy (rozhodné právo je české), žalobce se nebránil vůči situaci, kdy společnost LORE TRADE LLC neplnila své závazky; pohledávky jsou fakticky nevymahatelné.

49. Žalovaný dále poukázal na to, že došlo k navýšení fakturace (skokovému navýšení ceny), které předmětná smlouva nepředpokládala (v rozporu s bodem 5.3 smlouvy). Přestože odběratel za deklarovanou službu dlouhodobě neplatil, žalobce mu měl dále poskytovat výkon (i přes vysoké náklady na elektřinu a servis ve výši 900 000 Kč měsíčně). Nevymáhání dlužné částky žalovaný správně označil za postup v rozporu s péčí řádného hospodáře. Realizované úhrady byly nadto provedeny z účtu společníka společnosti LORE TRADE LLC vedeného v Lichtenštejnsku (společnost Estadler), a tato společnost má dále bankovní účet vedený v Maďarsku; to však žalovaný v kontextu ostatních okolností označil za pochybnosti menšího významu (viz bod 49 a 50 napadeného rozhodnutí).

50. Namítá-li žalobce, že je standardní praxí přebírat vzory smluv z volně dostupných zdrojů, tak to nevysvětluje, proč není vybraná smlouva přílehlavá na vztah mezi žalobcem a deklarovaným odběratelem z USA, proč nebyl zajištěn její případný předklad, proč žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

i přes neplnění závazků (tato společnost žalobci nehradila cca 10 měsíců) nadále této společnosti poskytoval výkon datového centra, přestože s tím měl spojeny náklady. Argument žalobce, že s vymáháním jsou spojeny další značné náklady, za stavu, kdy žalobce odmítá vymáhat milionové závazky i přes výhodu českého práva a pravomoc českého soudu, neobstojí. V tomto směru nepovažuje zdejší soud za relevantní ani argument žalobce, že společnost LORE TRADE LLC je nekontaktní; podstatné naopak je, že když došlo k tomu, že tento odběratel neplnil své závazky, žalobce je nejenže nevymáhal, nýbrž mu i nadále výkon datového centra poskytoval. Žalobce ani nevysvětluje, jak mohl poskytovat plnění nekontaktnímu subjektu. To podle zdejšího soudu postrádá jakoukoliv prostou ekonomickou logiku. V tomto směru je bez významu tvrzení, že žalobce není právník, stejně tak je bez významu dále zjišťovat, za jaké služby hradil žalobce statistické částky společnosti OH CONSULTING s.r.o. či VSP advokátní kancelář, s.r.o.; poukaz žalovaného v bodě 45 napadeného rozhodnutí, že šlo o právní služby, který žalobce zpochybňuje, je proto bez významu pro hodnocení obsahu předložené smlouvy, jak byla výše popsána. Pátrání po tom, kdo smlouvu připravoval či kdo žalobci ohledně jeho smluvních vztahů poskytoval poradenství, na jejím výsledném obsahu již nemůže nic změnit. Proto navrhuje-li žalobce v replice k vyjádření žalovaného jako důkaz výpis z obchodního rejstříku OH CONSULTING s.r.o., jež má doložit, že tato společnost žádné právní služby neposkytovala, tak provedení tohoto důkazu považuje zdejší soud za nadbytečné a neúčelné.

51. Jestliže žalobce správci daně předložil smlouvu vykazující výše popsané charakteristiky, přičemž ani závazky z ní plynoucí nebyly vymáhány, potom není zřejmé, za jakým jiným účelem by byla tato smlouva uzavřena, než pro účely případného doložení formální existence (nějakého) smluvního vztahu. Neobstojí ani další argument žalobce, že s ohledem na platby nemohl být smluvní vztah fiktivním; ve smyslu ustálené judikatury správních soudů přijetí plateb ještě samo o sobě s ohledem na všechny pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, pokud jde o amerického odběratele, neprokazuje poskytnutí deklarovaného plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce.
52. Namítá-li žalobce, že odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2022, č.j. 10 Afs 161/2020-61, je nepřipadný, pak ani s tímto nelze souhlasit. Přestože tento rozsudek skutkově plně nedopadá na nyní posuzovanou věc (šlo o neuznané odpočty daně z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v marketingových a jiných činnostech převážně nehmotného charakteru souvisejících se zajištěním studia na prestižní vysoké škole v USA, které údajně bylo absolvováno dálkově přes internet a v českém jazyce), žalovaným jím pouze podpořil argumentaci správce daně, pokud jde o společnost LORE TRADE LLC. Žalovaný odkázal na to, že i v nyní posuzované věci měl být kontakt s americkou společností navázán přes internet, k čemuž žalobce předložil pouze jeden stručný mail v angličtině (adresát acc@loretrade.com), ve kterém sděluje, že na základě předchozí konverzace zasílá koncept smlouvy v příloze. Pokud tedy komunikace probíhala v angličtině, pak je podle žalovaného nelogické, aby smlouva byla uzavřena v českém jazyce. Nepřipadnosti odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2022, č.j. 10 Afs 161/2020-61, tak zdejší soud nemůže přisvědčit; smysl vlastní úvahy žalovaného takový odkaz nijak nesnižuje.

III. c) Spolupráce se společností JHTP Corporation, s.r.o. (poskytnutí datového výkonu v testovacím režimu)

53. Pokud jde o vztah žalobce s odběratelem JHTP Corporation, s.r.o., pak zdejší soud předně odkazuje na bod 51 a 52 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že žalobce za pronájem výkonu od této společnosti inkasoval desítky tisíc korun, zatímco náklady na provoz datového centra měl řádově vyšší (viz tabulka na str. 15 Zprávy o daňové kontrole). Také tento smluvní vztah správní orgány označily za nevěrohodný; žalobce realizoval ztrátový kontrakt se společností LORE TRADE LLC a plynule navázal ztrátovým kontraktem se společností JHTP Corporation, s.r.o. S tím zdejší soud souhlasí.
54. Správce daně přitom zjistil, že od prosince 2019 do března 2020 pronajímaly společnosti JHTP Corporation, s.r.o. datové centrum v testovacím režimu i společnosti CRYMICO s.r.o., TERABYTE s.r.o. a E-polariton s.r.o., které byly se žalobcem personálně propojené přes jednatele žalobce Z. V. (bod 57 napadeného rozhodnutí). Smlouva mezi žalobcem a JHTP Corporation, s.r.o. vychází také ze znění smlouvy mezi MWT s.r.o. a Vojenskými lesy a statky ČR, s.p. z roku 2017; přitom všechny smlouvy (kde je odběratelem společnost JHTP Corporation, s.r.o.) jsou totožné a liší se pouze cena sjednaná na hodinu pronájmu jednoho datového centra (bod 58 napadeného rozhodnutí).
55. Namítá-li žalobce, že proti závěrům správních orgánů stojí existence smluvního vztahu, faktická realizace plnění a svědecká výpověď jednatele společnosti JHTP Corporation, s.r.o. J. H., pak ani tomuto zdejší soud nemůže přisvědčit.
56. Jak již bylo opakovaně uvedeno, pro uznání nároku na odpočet DPH není samotná existence smlouvy postačujícím důkazem, jestliže správní orgány obsah této smlouvy, resp. plnění dle této smlouvy zpochybní. Ve světle správcem daně zjištěných pochybností tyto nevyvrací ani skutečnost, že žalobce na bankovním účtu přijal určité částky. Žalobcova tvrzení nepodpořila ani svědecká výpověď J. H. provedená v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení. Žalobce se výslechu svědka nezúčastnil.
57. Svědek J. H. vypověděl, že společnost JHTP Corporation, s.r.o. se zabývá kybernetickou bezpečností a že obchodní spolupráci se Z. V. mu doporučil známý. Následně se se Z. V. dohodl na pronájmu datového výkonu za účelem testování. Výkon datového centra využívali podle potřeby a vyúčtování se odvíjelo od skutečného využití (podle počtu hodin). J. H. uvedl, že neví, zda měl možnost využívat výkon datového centra i někdo jiný. Výstupem byla analýza potenciálně uniklých dat (hesla, databáze), využití datového centra mělo technologický přínos – rychlé zpracování dat a rychlé výsledky – a z dlouhodobého hlediska také přínos ekonomický. Dále J. H. uvedl, že cena za pronájem je podobná i u jiných datových center. Všichni tři dodavatelé poskytovali stejné technologie, které se testovaly, přičemž ceny byly od všech dodavatelů stejné; nebylo rozhodné, na které datové centrum se společnost připojí. Konkrétní důvod pro testování na datových centrech různých společností neexistoval, svědkovi „bylo jedno“, kdo fakturoval, stejně jako to, že uzavřel se Z. V. tři nájemní smlouvy, protože se jednalo o stejné technologie a stejnou cenu. Pokud jde o rozpis konkrétního využití výkonu, ten J. H. nedoložil.
58. Žalovaný výpověď svědka označil v klíčových částech za nevěrohodnou a nekonkrétní. Svědek nekonkretizoval, jak analyzování probíhalo a jaký to mělo pro společnost JHTP Corporation, s.r.o. přínos, dále mimo jiné věrohodně neobjasnil, proč uzavřel několik smluv (se žalobcem, TERABYTE s.r.o. a E-polariton s.r.o.) a k čemu jeho společnost potřebovala výkon 10 kontejnerů, když je chtěli jen testovat. Pochybnosti žalovaného také vzbudilo tvrzení svědka, že mu „bylo jedno“, kdo fakturuje; přitom využití jednoho dodavatele by Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

bylo snazší i po technické stránce a vyžadovalo by zřízení pouze jednoho účtu. Svědek nekonkretizoval žádný software a podáním ze dne 8. 2. 2020 specifikoval pouze jeho zkratky – Hashcat, YOSE, SW pro rozbalování archivů a indexací souborů včetně OCR analýzy PDF dokumentů, OSE, indexování stromových struktur archivů, vlastní skripty, TensorFlow, nástroje pro OSINT, které znal, a u nichž předpokládal, že jim žalovaný nerozumí; nicméně žalovaný vysvětlil, že žádný ze svědkem vyjmenovaných programů neslouží k analýze potenciálně uniklých dat jako jsou hesla a databáze, kterou J. H. v rámci své svědecké výpovědi popsal jako prováděnou činnost, pro kterou používal datové centrum žalobce (bod 61 napadeného rozhodnutí).

59. Tyto důvody podle zdejšího soudu zcela ob stojí jako opora pro závěr, že výpověď J. H. nepřispěla k prokázání ekonomické činnosti žalobce v rámci smluvního vztahu se společností JHTP Corporation, s.r.o. a existující pochybnosti správce daně nevyvrátila.
60. Namítá-li žalobce, že uvedená svědecká výpověď, respektive její nekonkrétnost, nemůže být přičítána k jeho tíži, pak nelze dovodit, že by byla takto vyhodnocena, avšak k unesení důkazního břemena žalobce a k vyvrácení pochybností správce daně nepřispěla. Pokud žalobce rozporuje závěr žalovaného, že J. H. nevěděl, zda měl možnost využívat výkon datového centra i někdo jiný, tak na otázku správce daně „Měl možnost využívat výkon datového centra i někdo jiný kromě Vás ve stejnou dobu?“ J. H. odpověděl: „Já nevím. To by věděl Z. V., ale technicky je to možné. My jsme takovou možnost výslovně nevyloučili. Nevyužívali jsme po celou dobu pronájmu plný datový výkon.“ Naznačuje-li tedy žalobce, že by využití datového centra dalším subjektem bylo možné, tak ze svědecké výpovědi (ani ze závěru žalovaného) neplyne, že by svědek možnost užití datového výkonu jedním subjektem vyloučil; jen uvedl, že o ní neví.
61. Namítá-li žalobce, že svědek objasnil pluralitu užití datových center, tj. proč odebírali datový výkon z celkem 10 kontejnerů (a že šlo o testování), pak na otázku správce daně „Za jakým účelem si společnost JHTP Corporation, s.r.o. pronajala i další datový výkon v dalších datových kontejnerech a k čemu byl tento datový výkon využíván?“ J. H. odpověděl: „Využití bylo naprosto stejné, všichni tři dodavatelé poskytovali stejné technologie, které jsme testovali. Ceny byly od všech dodavatelů stejné, bylo mi jedno, na které datové centrum jsme byli připojeni. Současné využití všech datových center ve stejnou dobu nejsem schopný specifikovat. Musel bych to dohledat.“ Dále na otázku správce daně „Proč nebylo možné veškeré testování ze strany společnosti JHTP provádět na datovém centru společnosti CRYZE, když datová centra obchodní korporace E-polariton s.r.o. jsou umístěna ve stejné lokalitě, jako datové centrum společnosti CRYZE a mají i stejné technické parametry?“ odpověděl tak, že „I když máte stejný HW, neznamená to, že to bude fungovat stejně. Konkrétní důvod nebyl. Bylo mi jedno, kdo to fakturoval.“ Pokud jde o argumentaci žalobce, že výkon datového centra je primárně založený na GPU serverech a hardwarová konfigurace je odlišná, tedy tato data se po technologické stránce liší, pak svědek odpovídal právě naopak. Pro jeho společnost byl podstatný výkon bez ohledu na to, kdo mu datový výkon poskytoval. Podle zdejšího soudu lze ze svědecké výpovědi dovodit, že svědek neměl dostatečný přehled o tom, jak a ve vztahu k jakému dodavateli služby využíval, neboť mu ani nezáleželo na tom, kdo mu za poskytování datového centra zrovna fakturoval. Stejně tak, namítá-li žalobce, že navrhované řešení (využití jednoho datového centra) by společností JHTP, Corporation, s.r.o. neumožnilo testovat a srovnávat výkony jednotlivých datových

center, pak takto svědek využití více datových center nevysvětloval. Jde o zdůvodnění ze strany žalobce, nikoliv samotného svědka.

62. Zdejší soud souhlasí s tím, že skutečné testování za využití datového centra žalobce společností JHTP Corporation, s.r.o. nebylo prokázáno. Námitky ohledně spolupráce žalobce se společností JHTP Corporation, s.r.o. a hodnocení svědecké výpovědi J. H. správními orgány tak zdejší soud neshledal důvodnými.

*III.d) Hypotéza těžby kryptoměny*

63. Předně je třeba ve shodě se žalovaným zdůraznit, že předestřená hypotéza o těžbě kryptoměny jde nad rámec důkazního břemena správce daně k prokázání pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které ve vztahu k odmítnutí nároku žalobce na daňový odpočet správce daně unesl.
64. Žalovaný poukázal na to, že zařízení, kterým disponoval žalobce, je založené na propojení většího množství grafických karet (GPU), tudíž žalobce disponoval masivním výpočetním výkonem (výraz RIG, tedy označení pro speciální velmi výkonný počítač, použil sám žalobce ve Studii proveditelnosti). Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále popsal principy těžby kryptoměny. Podle žalovaného jednatel žalobce Z.V. „(spolu)založil“ v roce 2018 burzu kryptoměn, která měla českou filiálku NAKAMOTOX CZ, s.r.o., jejímž jednatelem byl od 3. 5. 2018 od 8. 11. 2019. Žalovaný tak předstřel Z. V. jako člověka, který má s obchodováním s kryptoměnami zkušenosti s tím, že datové centrum může představovat velmi výkonnou těžební „farmu“ (bod 86 napadeného rozhodnutí).
65. Důvod, proč tyto úvahy žalovaný vedl, objasnil odkazem na závěry rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 3. 2022, č.j. 57 Af 18/2021-91, 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).“ Zdejší soud doplňuje, že Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 14.6.2023, č.j. 5 Afs 88/2022-31, uvedl, že: „[p]okud stěžovatel opakovaně namítá, že Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

*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 ... 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<sup>®</sup> (zvýrazněno zdejším soudem).*

66. Pokud tedy žalovaný navrhl jako důkaz protokol o výslechu svědka M. T. ze dne 5. 4. 2022, č.j. 1645396/22/3013-60562-706924, za účelem bližšího předestření obchodní spolupráce svědka se společností Diamond Pickaxe PTY LTD, pořízený v rámci probíhající daňové kontroly u společnosti TERABYTE s.r.o., který se měl znát se Z. V. z kryptoměnové komunity, tak zdejší soud jím nedokazoval, neboť napadené rozhodnutí jako zákonné v rámci soudního přezkumu plně obстоjí i bez tohoto důkazu. Není nutné z hlediska soudního přezkumu v této věci blíže zkoumat hypotézu o těžbě kryptoměny ze strany správních orgánů, byť zřetelně se nabízející. V nyní posuzované věci je relevantní, že správní orgány žalobci správně neuznaly daňový odpočet, neboť neprokázal využití datového centra k uskutečňování své ekonomické činnosti.
67. Namítá-li žalobce, že nemůže vyloučit, že společnost LORE TRADE LLC kryptoměnu těžila, pak i tato námitka se mívá s nosnými důvody odmítnutí žalobcova nároku na odpočet daně. Není relevantní, zda smluvní partneři žalobce kryptoměnu těžili či nikoli; žalobce nesl důkazní břemeno k tomu, co bylo předmětem jeho vlastní ekonomické činnosti.
68. Pokud jde o nárok na odpočet „ve zkrácené výši“, pak zdejší soud odkazuje na bod 88 napadeného rozhodnutí, kde se i touto námitkou žalovaný zabýval. Správně uzavřel, že pokud jde o § 78 ZDPH, ten na nyní posuzovanou věc aplikovat nelze, neboť se týká postupu při úpravě odpočtu daně v důsledku změny použití dlouhodobého majetku. S tím zdejší soud s ohledem na výše uvedené souhlasí a zdůrazňuje, že pochybnosti správce daně nebyly vyvráceny, ani pokud jde o poskytování datového výkonu společností JHTP Corporation, s.r.o., pokud touto námitkou žalobce míří k uznání daňového odpočtu ve vztahu k plnění údajně poskytovanému této společnosti.
69. Zdejší soud tak neshledal důvodné argumenty ohledně přenesení důkazního břemena zpět na správce daně. Stejně tak nelze s ohledem na vše výše uvedené přisvědčit námitce selektivního hodnocení důkazů; důkazy byly hodnoceny správně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu).
70. Pokud jde o námitku nezpřístupnění kompletního daňového spisu, pak zdejší soud odkazuje na body 98 a 99 napadeného rozhodnutí, kde se k tomuto pochybení správce daně žalovaný vyjádřil. Podstatné je, že tuto vadu žalovaný v odvolacím řízení zhojil tím, že úředním záznamem ze dne 27. 6. 2022, č.j. 23614/22/5300-21442-809464, vnesl do spisu anonymizované podklady správce daně. Tento úřední záznam dal k dispozici i žalobci v rámci korespondenčního nahlížení do spisu dne 18. 7. 2022 (sdělení č.j. 27005/22/5300-

21442-809464); tuto námitku tak zdejší soud neshledal důvodnou, neboť ve výsledku nedošlo ke zkrácení žalobce na jeho procesních právech.

71. Důvodnou pak zdejší soud neshledal ani námitku neprojednání zprávy o daňové kontrole. I tuto námitku řádně vypořádal již žalovaný v bodě 100 napadeného rozhodnutí. Poukázal na § 88a odst. 1 daňového řádu, účinný od 1.1.2021, podle něhož je daňová kontrola ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou. Správce daně tak ukončil daňovou kontrolu způsobem upraveným v daňovém řádu, a to nikoli jejím projednáním, ale informováním o ukončení daňové kontroly. Nyní platí, že zprávou o daňové kontrole je daňová kontrola završena, přičemž k polemice se závěry správce daně slouží předně projednání výsledků kontrolního zjištění. Tuto praxi v souladu s judikaturou správních soudů novela daňového řádu (zákonem č. 283/2020 Sb.) sledovala a dřívější právní úpravu změnila s tím, že tato změna reflektovala i častá obstrukční jednání spojená s projednáním zprávy o daňové kontrole některých daňových subjektů s cílem oddálit konec daňové kontroly za předchozí právní úpravy.
72. Tím jsou žalobní body vyčerpány.
73. Zdejší soud tedy s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

#### IV. Náklady řízení

74. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 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). Připadne-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.

Brno 28. listopadu 2024

David Raus v.r.  
předseda senátu