



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **ARCHKES a.s.**, se sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2 – Nové Město, IČ: 282 93 231, zastoupena společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, IČ: 268 79 441, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2024, č.j. 18456/24/5300-21441-712599,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2024, č.j. 18456/24/5300-21441-712599 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 9. 6. 2023, č.j. 5375567/23/2002-52524-106559 (dále též „platební výměr“), jímž byla žalobci vyměřena vlastní daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2021 ve výši 384.691 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.
- [2] Žalobce nejprve v první části podané žaloby nazvané „Podstata věci“ namítal zmatečnost a nepřehlednost řízení, když se správce daně od počátku daňové kontroly zaměřil na plnění od společnosti Shenzen C.X.T. Technology Development co. Ltd (dále jen „Shenzen“), avšak závěry o neuznání nároku na odpočet daně z pořízení grafických karet od dodavatele MJ group, s.r.o., se sídlem Chládkova 898/2, Brno, IČ: 051 32 631 (dále jen „MJ group“), poprvé

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

vedl až v dosavadním výsledku kontrolního zjištění č.j. 1967328/22/2301-62563-402333. Ve stejné části žaloby pak žalobce namítal, že hodnocení žalovaného je založeno na nesprávném hodnocení získaných důkazů a že žalovaný se fakticky části argumentace žalobce nevěnoval, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

- [3] Ve druhé části žaloby nazvané „Místní šetření“ žalobce namítal, že správce daně postupoval u místního šetření konaného dne 29. 3. 2022 na adrese 2. k. 1634, N. v prostorách pronajatých společností NANNYCORP s.r.o., se sídlem Chládkova 898/2, Brno, IČ: 066 87 059 (dále jen „NANNYCORP“), v rozporu se zákonem, jelikož se místní šetření konalo bez účasti žalobce i jeho zástupce (o tomto úkonu nebyl vůbec informován). Místního šetření se účastnil pouze pan T. Ch., jednatel společnosti NANNYCORP, kterému správce daně kladl dotazy. Žalobce proto namítal, že se jednalo o skrytý výslech svědka. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 9. 2009, č.j. 9 Afs 27/2009-170. Dle žalobce tak došlo k porušení jeho procesních práv, když nemohl p. Ch. konfrontovat se svými dotazy a nemohl si ani ověřit správnost a úplnost zaznamenaných odpovědí tímto svědkem. Dle žalobce tak nelze s protokolem o místním šetření pracovat jako se zákonně získaným důkazem.
- [4] Žalobce dále v tomto žalobním bodu namítal, že se správce daně při místním šetření nezajímal o jednotlivé sestavy počítačů; pouze je nafotil zvnějšku, nezajímal se o jejich obsah a komponenty. Navzdory tomu dospěl k závěru, že se jednalo o předmětné grafické karty Gainward RTX 2060S, a jelikož na těchto zařízeních docházelo k tzv. těžbě kryptoměn, neuznal žalobci nárok na odpočet daně z tohoto zboží. Žalobce namítal, že zařízení, které správce daně zjistil při místním šetření dne 29. 3. 2022, neobsahuje posuzované grafické karty, k čemuž doložil jak skladovou sestavu, tak dodatek k pojistné smlouvě ze dne 2. 10. 2021, ze kterých vyplývá, že tato zařízení neobsahovala předmětné grafické karty. Dále uvedl, že na základě jeho požadavku bylo v odvolacím řízení dne 30. 11. 2023 provedeno další místní šetření, při kterém byly správci daně ukázány sestavy obsahující jednotlivé grafické karty, včetně demontáže jednotlivých komponentů. Žalobce namítal, že závěr správce daně, že se jedná o totožná zařízení, je nesprávný.
- [5] Ve třetí části žaloby nazvané „Hodnocení místního šetření“ žalobce namítal, že žalovaný nesprávně a nepřezkoumatelně hodnotil pořízené fotografie. Z nich je zřejmé, že grafické karty a další komponenty jsou zcela čisté, bez prachových částic. Pokud by se jednalo o používaná zařízení k těžbě kryptoměn, byl by na nich přítomen prach. K argumentaci žalovaného uvedené v bodě [38] napadeného rozhodnutí žalobce namítal, že zařízení použité zcela určitě není, neboť vyjma jeho prvotního spuštění (tzv. zahoření) zařízení používáno dále nebylo; prach se nacházel pouze na vstupu šasi pro chlazení a komponenty jsou bez známek použití. K hodnocení žalobcem předloženého výpisu ze systému BIOS ze dne 6. 12. 2023 uvedenému v bodě [54] napadeného rozhodnutí žalobce namítal, že uvedená argumentace nepředstavuje hodnocení důkazu, neboť žalovaný nepřednesl žádný konkrétní důkaz, žádnou konkrétní myšlenku, pro kterou by mělo (či mohlo) být uvažováno o tom, že tyto výpisy nepředstavují sjetinu komponentů ze zařízení zjištěných dne 30. 11. 2023. Úvahy žalovaného tak nelze dle žalobce subsumovat pod pochybnost ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Naopak žalobce označil úvahu žalovaného o „neztotožnění rigů“ za značně nelogickou, neboť se v případě předmětných grafických karet jednalo v roce 2023 o výběhový model, který není možné v takovémto počtu (96 ks) na trhu prakticky sehnat. Dále uvedl, že o stavu grafických karet vypovídají pořízené fotografie i výpis z BIOS, které

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

je třeba hodnotit ve vzájemné souvislosti, což však žalovaný neučinil. Dále označil za nepravdivý závěr žalovaného uvedený v bodě [50] napadeného rozhodnutí, že nebylo zjištěno, o jaký typ grafických karet se jedná, neboť tyto lze z pořízených fotografií a pomocí sériových čísel snadno identifikovat.

- [6] Žalobce dále v tomto žalobním bodě namítal, že zjištěná zařízení z místního šetření konaného dne 29. 3. 2022 neodpovídají zařízením kontrolovaným dne 30. 11. 2023 a nejsou totožná, což již v řízení dokládal dodatkem k pojistné smlouvě. K argumentaci žalovaného v bodě [47] napadeného rozhodnutí, dle které je z poměru zastoupení grafických karet zřejmé, že se pojistná smlouva nemohla vztahovat k těmto těžebním zařízením, žalobce namítl, že součástí pojištění bylo faktické ověření si existence daných zařízení; bez nich by pojišťovna uvedené rigy a komponenty vůbec nepojistila. Dále uvedl, že je možná instalace vícero rozdílných grafických karet v jednom rigu; vše je pouze o konkrétní konfiguraci a nastaveních. Rovněž uvedl, že pokud by dané rigy nebyly funkční, pak by pojistka nebyla vůbec daňově uznatelným nákladem. Nadto nelze ani logicky uvažovat o tom, že by žalobce znovu zakoupil 96 ks grafických karet, tj. vynaložil nemalé finanční prostředky, které by přesáhly hodnotu uplatněného odpočtu DPH, aby prokázal existenci a stav původních grafických karet.
- [7] Dále žalobce uvedl, že není pochyb o shodnosti počtu zařízení při místních šetřeních konaných ve dnech 29. 3. 2022 a 30. 11. 2023. Tato skutečnost tedy nemůže být jakoukoliv pochybností. Tou pak dle žalobce není ani skutečnost, že zařízení mají sloty a jsou osazeny 12 grafickými kartami. V této souvislosti označil za nesprávný matematický závěr v bodě [46] napadeného rozhodnutí, že při obou místních šetření byl nalezen totožný podíl dvou grafických karet v poměru 96:24. Podotkl, že správce daně si dne 29. 3. 2022 vůbec neověřoval stav rigů, a proto nelze tvrdit, že se v těchto zařízeních nacházely grafické karty. Navíc z obsahu spisu vyplývá zcela odlišný poměr, a to 118:2 (dle pojistné smlouvy).
- [8] Žalobce v tomto žalobním bodu označil závěry žalovaného týkající se IP adres za nesrozumitelné, neboť shodná IP adresa je nutná z důvodu konfigurace a přístupu na síť. Uvedl, že za tímto účelem navrhoval výslech pana J. K., který měl potvrdit konfiguraci zařízení. Žalovaný sice tento výslech neprovedl s odůvodněním, že stejnou IP adresu neklade žalobci k tíži, nicméně v bodě [52] napadeného rozhodnutí klade žalobci k tíži stejné umístění štítku IP adresy. Skutečnost, že žalobce umísťuje štítky na stejné místo, dle něj neznačí, že se jedná o stejná zařízení.
- [9] Žalobce dále namítal, že žalovaný tvrdí navzájem si odporující skutečnosti a že jeho závěry jsou nekonzistentní a zkratkovité, když na jedné straně tvrdí, že neví, jaké grafické karty byly prvostupňovým správcem daně identifikovány dne 30. 11. 2023, na druhé straně pak tvrdí, že tyto stejné grafické karty byly součástí zařízení zjištěných dne 29. 3. 2022. Žalovaný tak dle žalobce na jedné straně zpochybňuje samotnou existenci plnění, na druhé straně pak tvrdí, že toto plnění sloužilo k těžbě kryptoměn, tj. k plnění osvobozenému bez nároku na odpočet daně. Zároveň tvrdí, že IP adresa byla na zařízeních ze dne 30. 11. 2023 a 29. 3. 2022 stejná a že se jednalo o stejná zařízení. Uzavřel, že prokázal, že v daných zařízeních byly rozdílné grafické karty; grafické karty v zařízeních zjištěných dne 29. 3. 2022 totiž sloužily k těžbě kryptoměn a žalobce si z nich ani nárok na odpočet daně neuplatnil. To ale neplatí o ostatních grafických kartách. Dle žalobce tak žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, když pouze využil neobratného vyjádření žalobce na počátku daňové kontroly.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

- [10] K argumentaci žalovaného, že žalobce neprokázal využití karet ke své ekonomické činnosti, namítl, že žalobce předmětné grafické karty ponechal ve skladu s ohledem na postup správce daně a žalovaného, aby mohl prokázat jejich faktický stav a to, že nebyly a nemohly být používány v zařízeních ze dne 29. 3. 2022. Pokud by je prodal, tak by se připravil o důkazní prostředek, neboť by neměl jak jinak prokázat jejich nepoužití k těžbě kryptoměn a tudíž k nároku odpočtu na DPH. Uvedl, že avizoval záměr grafické karty prodat, nicméně s ohledem na délku daňového řízení prodej odložil.
- [11] V poslední čtvrté části žaloby nazvané „USB watchdog“ žalobce namítl, že mechanické výpočty daňových orgánů týkající se částečného uznání uplatněného nároku na odpočet daně v části 140 ks zboží double relay USB watchdog, jsou nesprávné, neboť každá počítačová sestava je unikátní. Proto nelze tyto komponenty přepočítávat na dělitelná plnění. Namítl, že daňové orgány si vůbec neověřovaly u společnosti MJ group, jaké konkrétní zboží jí bylo dodáno. Tvrdil-li tedy žalobce po celé nalézací řízení, že součástí dodaného zboží byly i uvedené komponenty, tak bylo povinností daňových orgánů prokázat opak. Daňové orgány tak dle žalobce řádně nezjistily skutkový stav a neunesly důkazní břemeno.
- [12] Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí. Uvedl, že setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, na který v podrobnostech odkázal. K první části žaloby žalovaný uvedl, že správce daně i žalovaný postupovali při daňové kontrole i navazujícím odvolacím řízení zcela v intencích daňového řádu a nečinili žádné úkony, které by způsobily zmatečnost řízení. Uvedl, že případná nepřehlednost byla zapříčiněna jednáním žalobce, který v návaznosti na sdělené pochybnosti správce daně měnil svá skutková tvrzení související s šetřenými přijatými plněními, resp. tato dokládal takovými důkazními prostředky, které neměly potenciál pochybnosti správce daně odstranit. K námitce, že pochybnosti o nároku na odpočet daně z pořízených grafických karet byly správcem daně sděleny až v dosavadním výsledku kontrolního zjištění, uvedl, že již ve výzvě ze dne 20. 8. 2021, č.j. 1589266/21/2301-62562-404981, správce daně sdělil obecnou pochybnost o tom, zda přijatá plnění žalobce využívá k ekonomické činnosti, když vykazuje významně vyšší přijatá plnění oproti plněním uskutečněným. Žalobce předložil doklad s tímto plněním souvisejícím dne 3. 10. 2021, v podání ze dne 10. 11. 2021 pak vysvětlil využití plnění uvedených na tomto dokladu s tím, že správce daně následně na místním šetření konaném dne 29. 3. 2022 ověřil tvrzení žalobce. V dosavadním výsledku kontrolního zjištění č.j. 1967328/22/2301-62563-402333, pak správce daně podrobně popsal pochybnosti týkající se nákupu grafických karet od společnosti MJ group a jejich využití k ekonomické činnosti žalobce. Žalobce na tato zjištění reagoval podáním ze dne 20. 1. 2023, v němž změnil své původní tvrzení o účelu využití předmětných grafických karet. Na nová tvrzení a námítky žalobce pak správce daně reagoval vydáním nového dosavadního výsledku kontrolního zjištění ze dne 23. 2. 2023, č.j. 267141/23/2301-62563-402333. Následně žalobcem uvedené skutečnosti v podání ze dne 16. 3. 2023 vedly správce daně k dalšímu doplnění dokazování. Ke konečnému zpracování zprávy o daňové kontrole pak došlo dne 1. 6. 2023. K tvrzení, že se žalobce seznámil s pochybnostmi týkajícími se grafických karet až v rámci seznámení se s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, žalovaný uvedl, že tuto skutečnost nelze považovat za nezákonnou (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č.j. 5 Afs 192/2019-29). Dle žalovaného byla v daném případě v plném rozsahu zachována procesní práva žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

- [13] K námitce žalobce, že se žalovaný nevěnuje části žalobcovy argumentace, žalovaný uvedl, že se jedná o obecné tvrzení, bez bližšího upřesnění, kterou část argumentace měl žalovaný opomenout. Uvedl, že je přesvědčen, že z napadeného rozhodnutí je zcela seznatelná srozumitelná správní úvaha, na základě, které se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, že tomuto vznikly vážné a důvodné pochybnosti ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH, které žalobci sdělil, a že žalobce důkazní břemeno ohledně prokázání vzniku nároku na odpočet daně z předmětných plnění neunesl.
- [14] K námitkám uvedeným ve druhé části žaloby žalovaný uvedl, že v rámci hodnocení skutečností zjištěných při místním šetření konaném dne 29. 3. 2022 vycházel výhradně z pořízených fotografií; z informací sdělených p. Ch. v rámci místního šetření bylo využito pouze tvrzení, že ze 17 uskladněných těžebních strojů 10 patří žalobci – jedná se o skutečnost, která není sporná. Dle žalovaného jsou tedy závěry ohledně předmětných grafických karet postaveny na pořízených fotografiích, nikoliv na tvrzeních p. Ch. Správce daně i žalovaný hodnotili stav zařízení zachycených na předmětných fotografiích, jejich identifikaci a uspořádání. Tvrzení p. Ch. nebyla v průběhu daňového řízení použita jako důkaz, a nejednalo se tak dle žalovaného o skrytý výsledek svědka (srov. *a contrario* rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2017, č.j. 15Af 72/2014-63). K žalobcem odkazovanému rozsudku NSS žalovaný uvedl, že se jednalo o případ, kdy správce daně prostřednictvím výzev na třetí osoby těmto osobám kladl dotazy, kdy z odpovědí na tyto dotazy následně vycházel ve svých závěrech; jedná se tedy o situaci zcela odlišnou.
- [15] K námitce, že se správce daně při tomto místním šetření nezajímal o sestavy a jejich obsah, žalovaný uvedl, že z pořízené fotodokumentace je zřejmé, že zde bylo uskladněno 8 ks rigů s totožným vzhledem zadní strany grafické karty, tj. mřížky, které slouží k upevnění grafické karty, a 2 ks rigů s odlišnou mřížkou. To znamená, že rigy obsahovaly dva typy grafických karet, kde prvního typu bylo 96 ks a druhého typu bylo 24 ks. K doloženým podkladům uvedl, že žalobce doložil pojistnou smlouvu na 10 ks těžebních strojů vč. dodatku, podle kterého bylo v těchto v těchto těžebních strojích zabudováno 118 ks grafických karet Nvidia GTX 1080 Ti a 2 ks grafických karet Nvidia GTX 1070 Ti. Již z tohoto poměru zastoupení grafických karet je dle žalovaného zřejmé, že předložená smlouva se nemohla vztahovat k těžebním zařízením, která byla zjištěna v rámci místního šetření dne 29. 3. 2022.
- [16] K námitce ohledně nesprávnosti závěru o totožnosti jednotlivých zařízení žalovaný uvedl, že z porovnání fotodokumentace opatřené při obou místních šetření je zjevné, že se jednalo o totožná zařízení, obsahující totožné grafické karty, přičemž tato zařízení sloužila k těžbě kryptoměn. Žalobce nedokázal v průběhu řízení své tvrzení o různosti zařízení ničím věrohodným doložit.
- [17] K námitkám uvedeným ve třetí části žaloby žalovaný uvedl, že fotografie předložené žalobce neprokazují, že se jedná o grafické karty, které měly být umístěny v daných zařízeních, a proto není relevantní míra zaprášení grafických karet zachycených na těchto fotografiích. Sám žalobce přitom v žalobě uvedl, že je běžné, že po 2,5 letech je zařízení na vstupu šasi zaprášené, z čehož dle žalovaného vyplývá, že tyto grafické karty měly být v zařízeních nainstalovány již 2,5 roku před místním šetřením konaným dne 30. 11. 2023, což fakticky potvrzuje závěr o tom, že se tyto komponenty nacházely v zařízeních při místním šetření dne 29. 3. 2022. K hodnocení výpisu z BIOS uvedl, že pokud v napadeném rozhodnutí konstatoval, že tento důkazní prostředek neprokazuje žalobcovu tvrzení, neboť jeho obsah

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

nelze průkazně spojit se zařízeními, která byla správci daně předvedena při místním šetření konaném dne 30. 11. 2023, pak se jedná sice o stručné, ale dostatečné zhodnocení toho, proč se nejedná o důkazní prostředek prokazující žalobcova tvrzení. V daném případě se jednalo „pouze“ o hodnocení předloženého důkazního prostředku, resp. jeho důkazní relevance, nejednalo se ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu o pochybnosti o správnosti a úplnosti účetních evidencí, či jiných tvrzení daňového subjektu. Pokud tedy výpis z BIOS nelze propojit s danými grafickými kartami, pak tento důkaz dle žalovaného ve vzájemné souvislosti s fotografiemi neprokazuje žalobcem tvrzené skutečnosti a různorodost grafických karet. Dále žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí dostatečně popsal, jaké skutečnosti vedou k závěru o tom, že se jedná o shodná zařízení; tento závěr plyne jednak ze samotného vyjádření žalobce ze dne 10. 11. 2021, dokladů, které žalobce předložil spolu s tímto vyjádřením, a jednak ze skutečností zjištěných v rámci provedených místních šetření.

- [18] K hodnocení pojistné smlouvy uvedl, že ji nehodnotil pouze v bodě [47] napadeného rozhodnutí, ale toto hodnocení vychází z dříve popsaných skutečností, tj. že při místním šetření dne 29. 3. 2022 byl zjištěn (a v rozhodnutí popsán) určitý poměr, resp. počet kusů jednotlivých druhů grafických karet, přičemž z pojistné smlouvy vyplývá, že pojišťuje zařízení s odlišným poměrem. K námitce týkající se IP adresy žalovaný odkázal na bod [52] napadeného rozhodnutí, kde akceptoval tvrzení žalobce s tím, že tuto okolnost mu nebude klást k tíži. Požadavek na provedení svědecké výpovědi p. K. je tedy bezpředmětný.
- [19] Dále uvedl, že nesouhlasí s tvrzením žalobce, že by popíral samotnou existenci sporného plnění, taková skutečnost z napadeného rozhodnutí nevyplývá – důvodem neuznání nároku na odpočet daně z těchto plnění byla skutečnost, že žalobce neprokázal využití sporných grafických karet k ekonomické činnosti. Vzhledem k tomu, že nepopřel existenci karet, tak není nijak rozporný či zmatečný závěr, že zařízení předvedená správci daně při místních šetřeních ve dnech 29. 3. 2022 a 30. 11. 2023 jsou shodná. Ani závěr o shodnosti IP adres není dle žalovaného nijak vnitřně rozporný. Dle žalovaného není pravdou, že žalobce prokázal, že v daných zařízeních byly odlišné grafické karty a že žalovaný pouze využívá jeho neobratného vyjádření na počátku daňové kontroly. Dle žalovaného není důvod předpokládat, že se žalobce v podání ze dne 10. 11. 2021 vyjádřil nepřesně či nesprávně, když svá tvrzení doložil i doklady uvedenými v bodě [26] napadeného rozhodnutí. Zároveň toto sdělení žalobce bylo ověřeno i při obou místních šetřeních.
- [20] Závěrem žalovaný označil argumentaci žalobce o ponechání grafických karet ve skladu za nelogickou, neboť za situace, kdy žalobce nakoupil předmětné grafické karty v hodnotě 1.689.600 Kč (v základu daně), nedává žádné ekonomické či jiné opodstatnění ponechávat tyto grafické karty netknuté ve skladu kvůli řízení o dani ve výši 354.816 Kč, když hodnota předmětných grafických karet po dobu trvání daňového řízení klesla na zlomek původní hodnoty. Nadto předmětem sporu nebyla samotná existence těchto karet, ale jejich využití v rámci ekonomické činnosti žalobce. Prodej těchto karet žalobcovým odběratelům by mohl pochybnosti správce daně rozptýlit.
- [21] Ke čtvrté části žaloby žalovaný uvedl, že není pravdivé tvrzení žalobce, že nelze počítačovou sestavu přepočítávat na dělitelná plnění. Pokud žalobce v předložených přijatých daňových dokladech měl fakturovaná jednotlivá dílčí plnění, tak mu nebyly fakturovány jednotlivé sestavy jako celek, a proto je nezbytné, aby každé toto jednotlivé plnění splňovalo podmínky pro vznik nároku na odpočet daně. K tvrzení žalobce, že si daňové orgány neověřily u společnosti MJ group, jaké konkrétní zboží jí bylo dodáno, žalovaný uvedl, že žalobce nepředložil žádnou skladovou evidenci, která by zachycovala pohyb předmětného zboží od Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

jeho pořízení od společnosti Shenzen až po jeho dodání odběrateli. I za situace, kdy by bylo u společnosti MJ group ověřeno, že jí dodané sestavy obsahovaly i USB watchdog komponenty, neexistuje dle žalovaného žádný důkaz o tom, že by se jednalo právě o sporné komponenty. Uvedl, že povinností správce daně není prokázat, jak k realizaci zdanitelné plnění nedošlo, tedy negativní skutečnost. V daném případě správce daně postavil své pochybnosti na neodpovídajícím slovním vymezení daného zboží, kdy nebylo možné spárovat dané plnění na vstupu a výstupu a časových nesrovnalostech, kdy dle předložených dokladů mělo k prodeji zboží dojít dříve, než bylo žalobcem pořízeno. Vzhledem k tomu, že se dle žalovaného jednalo o pochybnosti důvodné a podložené žalobcem předloženými podklady, unesl správce daně své důkazní břemeno. Pokud tedy žalobce tvrdil, že sporné komponenty byly součástí dodaného zboží, bylo na něm, aby toto své tvrzení prokázal, k čemuž v průběhu daňového řízení nedošlo.

- [22] Dne 24. 6. 2025 byla soudu doručena replika žalobce k vyjádření žalovaného, ve které uvedl, že žalovaný ve svém vyjádření vyslovil kategorické závěry, které ale nijak neodůvodnil. Do logiky žalovaného pak dle žalobce nezapadá, že v době konání místního šetření byly rigy plně funkční, zapnuté a měla na nich probíhat těžba, avšak fotografie ze dne 30. 11. 2023, na nichž jsou zachyceny grafické karty, žádné stopy po užití nenesou.
- [23] K argumentaci žalovaného, že žalobce v žalobě neoznačil argumentaci, k níž se žalovaný nevyjádřil, žalobce odkázal na bod 14 žaloby, kde poukázal na zjištěný fyzický stav grafických karet, tj. že se jedná o zboží čisté, bez zjevných známek použití. Tento nálezový fyzický stav však žalovaný vůbec nehodnotí.
- [24] K tvrzení žalovaného, že dotazy žalobce na p. Ch. by na meritu věci nic nezměnily, žalobce uvedl, že žalovaný předjímá dotazy, které by žalobce položil, a odpovědi, které by se p. Ch. žalovanému dostaly. Přitom ale již v základu odmítá dle žalobce akceptovat skutečnost, že p. Ch. věděl a musel vědět, co je obsahem zjištěných rigů při místním šetření ze dne 29. 3. 2022, tedy by se mu dostalo jednoznačné odpovědi, zda obsahem bylo posuzovaných 96 grafických karet Gainward RTX 2060S nebo Nvidia GTX 1080 Ti dle předložené pojistné smlouvy. Argumentaci, že rigy obsahovaly dva typy grafických karet, kdy prvního typu bylo 96 ks a druhého typu 24 ks, pak žalovaný v napadeném rozhodnutí ani neuvedl.
- [25] Dále označil za nepřezkoumatelný závěr žalovaného, že poměr grafických karet z pojistné smlouvy nemůže odpovídat zjištěným rigům ze dne 29. 3. 2022, neboť není patrné, proč by daný poměr grafických karet nemohl být do rigů zabudován. Dále uvedl, že žádné jiné rigy k dispozici nemá, proto je s podivem, že výpisy z BIOS nelze „propojit“ s předmětnými grafickými kartami. Rovněž pak nedisponuje ani jinými grafickými kartami stejného výrobce a typu, tudíž je jakákoliv záměna vyloučena.
- [26] Uzavřel, že je zcela nesporné a prakticky vyloučené, aby používané grafické karty byly ve stavu zachyceném na fotografiích (bez viditelného užití, čisté, bez znečištění zejména v oblasti chlazení). Žalovaný se dle žalobce snaží zastrčit, že užití grafických karet bylo v meritu věci zcela podružným, neboť primárním *leitmotivem* správce daně i žalovaného bylo, že tyto grafické karty využíval žalobce k těžbě kryptoměn. Teprve v situaci, kdy se žalovaný dostal do důkazní nouze, se snaží meritum dokazování stáčet jiným směrem.
- [27] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

- [28] Platebním výměrem vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 9. 6. 2023, č.j. 5375567/23/2002-52524-106559, byla žalobci vyměřena vlastní DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2021 ve výši 384.691 Kč.
- [29] Platební vydán byl vydán na základě Zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 6. 2023, č.j. 1276793/23/2301-62563-402333 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“). Důvodem doměření daně bylo:
- a) neuznání části nároku na odpočet daně z žalobcem vykázaného dovozu zboží z Číny od dodavatele Shenzen v podobě dílčích komponentů pro počítačové či těžební sestavy dle jednotných celních dokladů č. MRN 21CZ6500001DZFN5K2 a MRN 21CZ6500001K62M4M8 (evidováno žalobcem pod č. 21ID00007 a 21ID00008) v celkové výši základu daně 753.378 Kč a DPH ve výši 158.210 Kč,
 - b) neuznání nároku na odpočet daně z přijatého plnění od dodavatele MJ group na základě přijatého daňového dokladu č. 211100025 ve výši základu daně 1.689.600 Kč a DPH ve výši 354.816 Kč v podobě pořízení 96 ks grafických karet Gainward RTX 2060S,
 - c) neuznání nároku na odpočet daně z přijatého plnění od dodavatele NANNYCORP dle přijatých daňových dokladů č. 2101072 a 2101073 v podobě správy IT vybavení, od dodavatele Energie na druhou s.r.o., IČ: 043 17 360 dle daňového dokladu č. 219120283 v podobě dodávky elektřiny na adresu 2. května 1634, Napajedla, a od dodavatele NTV cable, s.r.o., IČ: 25500236 dle daňového dokladu č. 20211449 v podobě dodávky internetu, to vše v celkovém základu daně 41.395 Kč a DPH ve výši 8.693 Kč.
- [30] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání dne 7. 7. 2023, které ve dnech 21. 8. 2023 a 7. 9. 2023 doplnil.
- [31] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 27. 6. 2024, č.j. 18456/24/5300-21441-712599, bylo odvolání žalobce zamítnuto a platební výměr byl potvrzen.
- [32] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný stručně shrnul skutkový stav a odvolací důvody (str. 1 a 2) a právní základ případu (str. 2 až 5), který následně aplikoval na zjištěný skutkový stav (str. 6 až 18).
- [33] K pořízení grafických karet od dodavatele MJ group žalovaný podrobně zrekapituloval skutková zjištění. Poukázal zejména na reakci žalobce na výzvu k prokázání skutečností č.j. 1696275/21/2301-62562-404891, tj. na podání ze dne 3. 10. 2021, a na reakci žalobce na výzvu k prokázání skutečností č.j. 1840316/21/2301-62562-404981, tj. na podání ze dne 10. 11. 2021, včetně žalobcem přiložených dokladů. Dále popsal skutečnosti zjištěné při místním šetření dne 29. 3. 2022. Dále odkázal na dosavadní výsledek kontrolního zjištění č.j. 267141/23/2301-62563-402333, vyjádření žalobce k této písemnosti ze dne 20. 1. 2023, výzvu v odvolacím řízení č.j. 7874779/23/2002-52524-106559, odpověď žalobce na tuto výzvu ze dne 24. 10. 2023. Rovněž popsal skutečnosti zjištěné při místním šetření dne 30. 11. 2023 a provedl porovnání fotodokumentace pořízené při tomto místním šetření s fotodokumentací z místního šetření dne 29. 3. 2022.
- [34] K fotodokumentací žalovaný mimo jiné uvedl, že ačkoliv byly štítky s IP adresami umístovány na různých místech jednotlivých rigů, a to buď vedle nebo pod odvětráváním, štítky se stejnou IP adresou jsou vždy umístěny na totožném místě rigu, přestože se dle tvrzení žalobce mělo jednat o odlišné rigy. Dle žalovaného je značně nepravděpodobné, aby štítky se stejnou IP adresou byly na různé rigy nalepeny zcela identickým způsobem nebo do zcela identických míst. Dle žalovaného uvedené skutečnosti nasvědčují tomu, že v rámci obou místních šetření byly zjištěny totožné Mine boxy a totožný podíl (96:24) dvou různých

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

typů grafický karet v nich zabudovaných. K žalobcem předložené pojistné smlouvě uvedl, že již jen z poměru zastoupení grafických karet dle dodatku této smlouvy (118:2) je zřejmé, že se tato smlouva nemohla vztahovat k těžebním zařízením, která správce daně ověřoval v rámci místního šetření dne 29. 3. 2022. Tato pojistná smlouva tak není důkazem, že dne 29. 3. 2022 se v těchto strojích nacházely jiné grafické karty než předmětné grafické karty Gainward RTX 2060S Ghost, o kterých žalobce původně tvrdil, že se v těchto strojích nacházejí. Naopak tato pojistná smlouva potvrzuje část vyjádření p. K., ve které sdělil, že žalobce měl ještě další rigy, které používal pro těžbu kryptoměn a o kterých neúčtoval.

- [35] K žalobcem předloženým fotografiím grafické karty RTX2060SUPER GHOST 8GB GDDR6 se sériovým číslem S/N: B5210075260, uvedl, že fotografie části grafické karty odpovídá vzhledu předmětné grafické karty Gainward, nicméně z pořízení fotodokumentace v rámci místního šetření dne 30. 11. 2023, konkrétně z fotografie vnitřního uspořádání rigu, který měl tento typ grafické karty obsahovat a fotografie karty v něm umístěné, je zřejmé, že grafická karta, jejíž částečná fotografie byla žalobcem dodatečně doložena, a která se měla v místě šetření nacházet, se zde nenacházela. Z protokolu o místním šetření ze dne 30. 11. 2023 dle žalovaného vyplynulo, že součástí rigu byly grafické karty, z nichž nebylo jednoznačně patrné, o jaký konkrétní typ se jedná, a které nebyly opatřeny výrobním číslem s označením RTX2060SUPER GHOST 8GB GDDR6. Tyto grafické karty nebyly ve skladu žalobce při místním šetření zjištěny. Naopak z fotodokumentace provedené dne 30. 11. 2023 je dle žalovaného zřejmé, že se na dané adrese nacházejí stroje, které zde byly zjištěny již při místním šetření dne 29. 3. 2022, a nikoliv jiné stroje, jak uvedl žalobce.
- [36] K argumentaci žalobce ohledně uvedení stejné IP adresy na štítcích nalepených na těžebních strojích žalovaný uvedl, že tvrzení žalobce akceptoval a že již nebude samotnou okolnost spočívající v označení těžebních zařízení štítkem se stejnou IP adresou klást k tíži žalobce; z toho důvodu také neprovedl žalobcem navržený výslech svědka p. K. pro nadbytečnost. Dále uvedl, že pochybnosti správce přetrvávají i nadále s ohledem na řadu dalších zjištěných skutkových okolností, se kterými byl žalobce seznámen, včetně umístění stejné IP adresy na tomtéž místě na zjištěných těžebních strojích při obou místních šetřeních dne 29. 3. 2022 i 30. 11. 2023.
- [37] K tvrzení žalobce, že demontoval jednotlivé grafické karty z těžebních rigů a zachytil je na fotografiích, z nichž je patrné, že jsou čisté, bez prachu a nepoužívané, žalovaný uvedl, že tyto fotografie nemohou prokázat, že se jedná právě o předmětné přijaté grafické karty, resp. grafické karty umístěné v 10 ks rigů, které byly správci daně předvedeny při místním šetření dne 30. 11. 2023, a které mají být dle tvrzení žalobce umístěny na předmětné adrese v jeho skladu a nemají být v provozu. Uvedl, že správce daně při místním šetření nafotil uspořádání grafických karet uvnitř předvedených těžebních zařízení i jejich stav. K výpisům z BIOS uvedl, že tyto nelze bez dalšího ztotožnit právě s rigy, které byly správci daně předvedeny při místním šetření dne 30. 11. 2023 a už vůbec z nich nelze osvědčit, že tyto stroje nejsou od jejich pořízení, tedy již téměř 3 roky v provozu.
- [38] Žalovaný shrnul, že žalobcem nebylo prokázáno, že využil přijaté grafické karty od dodavatele MJ group způsobem předvídaným ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tedy pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti. Žalobce dle žalovaného neodstranil pochybnosti správce daně spočívající v tom, že pomocí předmětných grafických karet těžil kryptoměny, jak původně tvrdil a jak zjistil správce daně při místním Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

šetření dne 29. 3. 2022. Naopak z výsledků obou místních šetření vše nasvědčuje tomu, že v obou případech byly správci daně předvedeny tytéž těžební zařízení. Žalobce dále neodstranil pochybnosti správce daně o využití předmětných grafických karet k uskutečnění zdanitelných plnění ani tím, když pod tíhou informace obsažené v dosavadním výsledku kontrolního zjištění o odmítnutí nároku na odpočet daně z pořízení předmětných grafických karet správcem daně z důvodu jejich použití pro těžbu kryptoměn (tj. pro plnění, které není předmětem daně dle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o DPH), změnil své původní tvrzení o účelu využití karet a sdělil, že tyto má doposud na skladu jakožto nevyužívané. Uvedl, že žalobce věrohodně neuvedl ani neprokázal, proč mají grafické karty od 2. čtvrtletí 2021 dodnes ležet v jeho skladě ladem (nadto ve stejných prostorách, kde žalobce na stejném počtu rigů prokazatelně v březnu 2022 těžil kryptoměny) a *de facto* tak pouze ztrácet na hodnotě bez jakéhokoliv užítku, a zejména jakým pro žalobce ekonomickým způsobem mají být předmětné grafické karty využity.

[39] K dovozu komponent pro výpočetní stroje z Číny žalovaný odkázal na jednotné celní doklady č. MRN 21CZ6100001CAJK2N9, MRN 21CZ6500001DZFN5K2 a MRN 21CZ6500001K62M4M8, podání žalobce ze dne 17. 8. 2022, včetně příloh. Uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti o využití dovezených komponent pro prodej produktů odběrateli MJ group jednak vzhledem ke vzájemně neodpovídajícímu slovnímu vymezení zboží a jeho množství na jednotlivých dokladech a vystavených fakturách, jednak s ohledem na časový nesoulad mezi celní deklarací zboží ze dne 29. 6. 2021 a obdobím vystavení faktur na výstupu od 7. 5. 2021 do 7. 6. 2021, když logicky nemohlo dojít k prodeji zboží dříve, než bylo žalobcem pořízeno. Dále uvedl, že správce daně akceptoval revizi tvrzení žalobce, že na uskutečněných plněních na výstupu pro odběratele MJ group bylo využito zboží přijaté pouze na základě dvou jednotných celních dokladů č. MRN 21CZ6100001CAJK2N9 a MRN 21CZ6500001K62M4M8 v podobě 100 ks těžebních zařízení. Z toho důvodu byl žalobci uznán nárok na odpočet daně ve výši základu daně 1.194.158 Kč a DPH ve výši 250.773 Kč. Naopak přetrvávaly pochybnosti o využití 140 ks USB watchdog, kdy žalobce nijak neprokázal své tvrzení, že se tyto nacházejí v prodaných těžebních boxech odběrateli MJ group, a to v různých počtech kusů v jednotlivých boxech. Tomuto tvrzení dle žalovaného odporuje skutečnost, že všech 100 prodaných kusů těžebních boxů 8gpu má stejnou prodejní cenu 13.710 Kč. Stejně tak přetrvávají pochybnosti o využití dovezeného zboží dle jednotného celního dokladu č. MRN 21CZ6500001DZFN5K2, když žalobce nijak neprokázal, jaké komponenty má na skladu, resp. jejich použití pro sestavení 10 strojů určených k prodeji, když nedoložil skladovou ani jinou evidenci. Dále uvedl, že žalobce nedoložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal, že předmětné dovezené komponenty byly jeho obchodním majetkem ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 zákona o DPH, resp. součástí skladových zásob, přestože byl k tomu správcem daně vyzván; zároveň při místním šetření tyto komponenty nebyly ve skladu žalobce nalezeny.

[40] Žalovaný dospěl k závěru, že správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků k nároku na odpočet daně z deklarovaného přijetí zboží z Číny a z přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů MJ group, Energie na druhou, NTV cable a NANNYCORP, v důsledku čehož tyto ztratily svoji důkazní sílu. Dle žalovaného pak žalobce neunesl své důkazní břemeno dle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, když neprokázal splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, neboť neprokázal jejich použití v rámci své ekonomické

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

činnosti pro účely uskutečňování některého z plnění vymezeného v ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH.

- [41] K námitce žalobce, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, žalovaný zrekapituloval judikaturní východiska stran důkazního břemene v daňovém řízení. Správce daně nestíhá povinnost prokázat, jak se šetřený účetní případ odehrál, ale toliko povinnost prokázat důvodné pochybnosti o skutkovém stavu tvrzeném žalobcem. Dle žalovaného správce daně této povinnosti prostřednictvím výzev k prokázání skutečností, dosavadních výsledků kontrolního zjištění či výzvy v odvolacím řízení dostal. Uvedl, že žalobce pomíjí, že místní šetření konané dne 29. 3. 2022 bylo provedeno v návaznosti na prvotní tvrzení žalobce, že předmětné grafické karty jsou součástí těžebních zařízení na bitcoin, kdy tuto těžbu pro žalobce smluvně zajišťuje společnost NANNYCORN. Správce daně tedy při tomto místním šetření prověřoval toliko to, že se zde skutečně těžební stroje ve vlastnictví žalobce nacházejí (správce daně shlednuté rigy byly označeny zkratkou názvu žalobce a p. Ch. potvrdil, že těže kryptoměny a jsou permanentně v provozu). Námitku žalobce spočívající v neproověření obsahu těžebních strojů tak shledal žalovaný nepřipadnou. Dále vyslovil nesouhlas s námitkou žalobce, že by místní šetření ze dne 29. 3. 2022 mělo být v důsledku neúčasti žalobce nezákonným, neboť provedení místního šetření správcem daně není podmíněno účastí daňového subjektu na něm. K nově předloženým důkazním prostředkům v odvolacím řízení shrnul, že tyto pochybnosti správce daně o využití předmětných grafických karet k uskutečnění ekonomické činnosti žalobce neodstranily. Rovněž nesouhlasil s tvrzením žalobce, že stejná poloha umístění štítků s IP adresami na rigách zjištěných správcem daně při místních šetření dne 29. 3. 2022 a dne 30. 11. 2023 je determinována volným místem, kterým těžební zařízení disponují, neboť vzhledem ke skutečnosti, že IP adresový štítek nebyl umístěn na rigách na jednom totožném místě, nýbrž těchto míst bylo několik s tím, že se však na konkrétním rigu vždy toto umístění štítu při obou místních šetření shodovalo.
- [42] Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhnou nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.
- [43] Žalovaný souhlasil s projednáním věci bez jednání, žalobce se v soudem stanovené lhůtě nevyjádřil. Soud tedy postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o věci samé bez jednání.
- [44] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [45] Soud se nejprve z logiky žalobních bodů zabýval námitkami uvedenými v první části žaloby s názvem „Podstata věci“, kde žalobce namítal jednak zmatečnost a nepřehlednost řízení, jednak nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tuto námitku žalobce následně rozvedl v dalších žalobních bodech.
- [46] K námitce nepřezkoumatelnosti soud uvádí, že nepřezkoumatelnost spočívá dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2006, č.j. 31Ca 39/2005-70, č. 1282/2007 Sb. NSS, všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na: www.nssoud.cz).

- [47] Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č.j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č.j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č.j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č.j. 6A 63/93-22).
- [48] Rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je potom takové, z jehož odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č.j. 6A 48/92-23, publ. pod č. 27/1994 v SpP).
- [49] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je obecně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, tedy nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů, kvůli kterým skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat (např. rozsudek ze dne 17. 1. 2013, č.j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů pak musí být „*vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č.j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Správní orgán nemusí reagovat na každou dílčí námitku. Může totiž vystavět vlastní argumentaci, v jejíž konkurenci pak námitky účastníků neobstojí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má proto své místo zejména v situacích, kdy správní orgán opomene na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. např. již cit. 1 Afs 92/2012-45, bod 28, nověji např. rozsudek ze dne 17. 8. 2023, č.j. 1 Afs 66/2023-79, bod 23). Nejvyšší správní soud rovněž již ve své rozhodovací praxi konstatoval, že „*rozhodnutí správního orgánu [...] by mělo obstat samo o sobě, tj. měly by v něm být alespoň stručně uvedeny podklady, zjištěné pokračování skutečnosti, jejich hodnocení a úvahy, kterými se správní orgán řídil při hodnocení důkazů a výkladu právních předpisů, podle kterých rozhodl, a závěry, na základě nichž rozhodnutí vydal. V souladu s požadavky na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů není, pokud je třeba obsah rozhodnutí interpretovat či jinak vyjasňovat pomocí obsahu správního spisu*“ (viz např. rozsudek ze dne 26. 10. 2022, č.j. 4 Afs 195/2022-35).
- [50] V daném případě soud po prostudování napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že toto obstojí „kvalitativním“ požadavkům tak, jak je stanoví ustanovení § 68 odst. 3 věta první zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého se „*v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy,*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.“ Žalovaný se dle soudu, byť někdy stručně, nicméně výstižně zabýval všemi relevantními okolnostmi daného případu, jak bude uvedeno dále v tomto rozsudku – zohlednil jak skutkové okolnosti daného případu, tak podstatu žalobcových odvolacích námitek.

- [51] Soud je tak toho názoru, že žalobci se v napadeném rozhodnutí dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré jeho výhrady. Vzhledem k tomu, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené a pouze tak žalobci poskytnout „jinou“ či „lepší“ odpověď na jeho námitky, městský soud v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které považuje za řádné a věcně správné a se kterým se ztotožňuje a bere jej za své. K tomu lze ještě uvést (obdobně, jako to platí pro odvolací orgán a vypořádání odvolacích námitek), že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že správní soud je povinen reagovat na každou z dílčí argumentace a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).
- [52] Žalobce namítal zmatečnosti a nepřehlednosti řízení, kterou spatřuje v tom, že správce daně se od počátku daňové kontroly zaměřil na plnění od společnosti Shenzhen, avšak závěry o neuznání nároku na odpočet daně z pořízení grafických karet od společnosti MJ group poprvé uvedl až v dosavadním výsledku kontrolního zjištění č.j. 1967328/22/2301-62563-402333, který byl zástupci žalobce doručen dne 6. 12. 2022.
- [53] Soud k této námitce ze správního spisu zjistil, že výzvou ze dne 20. 8. 2021, č.j. 1589266/21/2301-62562-404981, byl žalobce vyzván k prokázání, že nárok na odpočet daně z přijatých plnění uvedených v podaném daňovém přiznání za zdaňovací období 2. čtvrtletí byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH a že tato přijatá plnění byla použita k ekonomické činnosti žalobce.
- [54] Žalobce v reakci na tuto výzvu v podání ze dne 29. 8. 2021 doložil přijatý daňový doklad č. 211100025 vystavený za nákup 96 grafických karet Gainward RTX 2060S (variabilní symbol 2120034), datum uskutečnění zdanitelného plnění: 18. 5. 2021, základ daně 1.689.600,00 Kč + daň – základní sazba: 354.816,00 Kč. Dále v podání ze dne 3. 10. 2021 uvedl, že se jedná o majetek – těžební stroje na bitcoin, který je umístěn v prostorách provozovny společnosti NANNYCORP na adrese 2. května 1634, 763 61 Napajedla.
- [55] Výzvou ze dne 3. 11. 2021, č.j. 1840316/21/2301-62562-404981, byl žalobce opětovně vyzván k prokázání splnění podmínek oprávněnosti nároku na odpočet DPH v souladu s ustanovením § 72 zákona o DPH z předmětného daňového dokladu, kdy podle ustanovení § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění v odst. 1 písm. a) až e) tohoto ustanovení.
- [56] V podáních ze dne 10. 11. 2021 žalobce správci daně sdělil, že v předmětném zdaňovacím období prostřednictvím vlastní techniky ve správě a prostorách společnosti NANNYCORP vykonával činnost – těžba kryptoměn.
- [57] Správce daně následně tato tvrzení žalobce ověřil při místním šetření dne 29. 3. 2022 v prostorách společnosti NANNYCORP. Z protokolu o místním šetření č.j. 615109/22/3306-62562-705398, vyplývá, že jeho předmětem bylo uskladnění hardware

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

sloužícího k těžbě kryptoměn a zajištění jeho provozu a údržby společností NANNYCORN pro žalobce.

- [58] Ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že po místním šetření dospěl správce daně k závěru, že z přijatého plnění týkajícího se nákupu grafických karet nelze uznat nárok na odpočet daně (srov. str. 18 až 20 Zprávy o daňové kontrole).
- [59] Soud dále k této námitce uvádí, že i sám žalovaný uznal, že žalobci byly konkrétní pochybnosti týkající se grafických karet sděleny až v dosavadním výsledku kontrolního zjištění č.j. 1967328/22/2301-62563-402333 Nicméně tento postup správce, kdy je logické, že jeho hodnocení dotčených transakcí se může v čase (s ohledem na zjištěné skutečnosti v průběhu daňové kontroly) měnit, nelze označit za zmatečný či nepřehledný. S ohledem na to, že daňová kontrola byla zaměřena na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2021, konkrétně na nárok žalobce z přijatých zdanitelných plnění, je zřejmé, že správce daně „mantinely“ takto vymezené daňové kontroly v dosavadním výsledku kontrolního zjištění dle soudu nepřekročil. V této písemnosti správce daně podrobně popsal pochybnosti týkající se nákupu grafických karet od společnosti MJ group a jejich využití k ekonomické činnosti žalobce, když dospěl k závěru, že žalobce využívá pořízené předmětné grafické karty k těžbě kryptoměn pro vlastní účely, která není předmětem daně podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o DPH; nejde tak o uskutečňování zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce, v důsledku čehož nebylo možno žalobci přiznat nárok na odpočet daně z pořízení grafických karet.
- [60] Žalobce se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění vyjádřil v podání ze dne 20. 1. 2023, v němž tvrdil, že 96 ks grafických karet Gainward RTX 2060S má již skoro dva roky na skladě, a provedené místním šetření u společnosti NANNYCORN označil za skrytý výsledek svědka (k této žalobní námitce viz dále). V souvislosti s tímto podáním nelze nezmínit, že žalobce správci daně na počátku řízení (srov. podání ze dne 3. 10. 2021 a ze dne 10. 11. 2021) sdělil, že se jedná o majetek – těžební stroje na bitcoin, a že těžbu vykonává prostřednictvím vlastní techniky ve správě a prostorách společnosti NANNYCORN a doložil skladové zásoby vytěžené kryptoměny – ethereum. Tato tvrzení pak byla ověřena právě místním šetřením konaným dne 29. 3. 2022.
- [61] Dále soud ze správního spisu zjistil, že správce daně v reakci na žalobcovu reakci na dosavadní výsledek kontrolního zjištění č.j. 1967328/22/2301-62563-402333, sepsal druhý dosavadní výsledek kontrolního zjištění č.j. 267141/23/2301-62563-402333, který byl zástupci žalobce doručen dne 24. 2. 2023. Žalobce na tento druhý dosavadní výsledek kontrolního zjištění reagoval podáním ze dne 16. 3. 2023, ke kterému mimo jiné předložil Dodatek k pojistné smlouvě ze dne 2. 10. 2021, a namítal v něm, že si správce daně neověřil stroje samotné s tím, že grafické karty od společnosti MJ group, z nichž si uplatňuje nárok na odpočet daně, má žalobce nadále na skladu.
- [62] Nepochybně je tedy pravdou, že prvotní závěr správce daně byl ve vztahu k nároku na odpočet daně z pořízení grafických karet takový, že jej správce daně neuznal z toho důvodu, že těžba kryptoměn není předmětem daně. A až po reakci žalobce na správcem daně vyřčené pochybnosti stran tohoto plnění správce daně dospěl k závěru, že žalobce „nedostal své důkazní povinnosti dle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, když své tvrzení, že uvedené zboží bylo ještě ke dni 16. 3. 2023 součástí jeho skladových zásob, žádným důkazním prostředkem nedoložil a ani neuvedl, k jakému účelu jeho ekonomické činnosti uvedené v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH bude plnění použito, ačkoliv k tomu byl správcem daně vyzván.“ Z toho

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

důvodu správce daně nárok na odpočet daně z předmětného daňového dokladu neuznal (viz str. 43 Zprávy o daňové kontrole). Správce daně svůj závěr podpořil hodnocením místního šetření ze dne 29. 3. 2022, žalobcem předloženého Dodatku k pojistné smlouvě ze dne 2. 10. 2021. Ani tato skutečnost však dle soudu neznamena, že správce daně postupoval v řízení zmatečně či nepřehledně, když je postup (a náhled na předmětnou otázku) má svůj předobraz v měnících se vyjádřeních žalobce v průběhu daňové kontroly.

[63] Podle ustanovení § 88 daňového řádu: „(1) *Správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepiše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů.* (2) *Pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.* (3) *V případě, kdy je dosavadní výsledek kontrolního zjištění sdělován při jednání s daňovým subjektem, správce daně lhůtu pro případné vyjádření nestanoví, pokud daňový subjekt v rámci tohoto jednání prohlásí, že stanovení lhůty nepožaduje.* (4) *Daňový subjekt je v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména a) vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.* (5) *Dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku, postupuje se podle odstavců 1 až 4.*“

[64] Soud dospěl k závěru, že žalobce měl ve smyslu ustanovení § 88 daňového řádu dostatečný prostor uplatnit k závěrům správcem daně uvedeným v prvním i druhém dosavadním výsledku kontrolního zjištění vlastní argumentaci a navrhnout důkazy, což ostatně také žalobce v rámci reakce na seznámení s dosavadními výsledky kontrolního zjištění učinil. Sdělovat či konkretizovat pochybnosti může správce daně i jinými způsoby než pouze prostřednictvím výzev, je-li současně zachováno právo daňového subjektu se se sdělenými pochybnostmi seznámit a reagovat na ně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2019, č. j. 5 Afs 192/2019-29). Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobci bylo od počátku daňové kontroly, resp. již od výzvy ze dne 20. 8. 2021, kterou byl zahájen postup k odstranění pochybnosti k daňovému přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2021, jenž zahájení daňové kontroly předcházela (pozn. soudu: daňová kontrola byla zahájena dne 18. 11. 2021), známo, že jej tíží důkazní břemeno stran prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. S ohledem na to, že mu bylo opakovaně umožněno uplatnit argumenty a navrhnout důkazy, nebyl dle soudu žalobce v tomto ohledu krácen na svých procesních právech.

[65] Z uvedených důvodů proto soud neshledal námitky uvedené v první části žaloby důvodnými.

[66] Ve druhé části žaloby s názvem „Místní šetření“ žalobce uplatnil dva okruhy námitek: 1) správce daně postupoval u místního šetření konaného dne 29. 3. 2022 v rozporu se zákonem, neboť se dle žalobce jednalo o skrytý výslech svědka; 2) závěr daňových orgánů, že se v případě zařízení zjištěných při obou místních šetřeních jedná o totožná zařízení, je nesprávný.

[67] Ad 1) soud uvádí, že podle ustanovení § 78 odst. 1 daňového řádu platí, že „*správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*“ Podle odst. 2 téhož ustanovení „*vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.*“ Podle odst. 3 písm. e) téhož ustanovení „*v rámci vyhledávací činnosti správce daně provádí místní šetření.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

- [68] Podle ustanovení § 80 daňového řádu: „(1) Správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. (2) K provedení místního šetření může správce daně přizvat osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná. (3) O průběhu místního šetření sepíše správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. (4) Správce daně může pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, o čemž předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní.“
- [69] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 6. 2005, č.j. 2 Afs 30/2004-51, č. 1283/2007 Sb. NSS, „[d]ůkaz svědeckou výpovědí slouží ke zjišťování skutkových okolností, a ne ke zjišťování subjektivních názorů na konkrétní problematiku, popř. k zajištění odborného posouzení konkrétních skutečností (§ 32 odst. 1 správního řádu a § 31 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).“ Právní nauka i judikatura pak ve všeobecné shodě považují za svědka fyzickou osobu, která vypovídá o tom, co zažila vlastními smysly, nikoliv o svých odborných znalostech nebo zkušenostech.
- [70] V projednávaném případě soud z obsahu protokolu o místním šetření ze dne 29. 3. 2022 zjistil, že je zde zaznamenáno následující vyjádření jednatele společnosti NANNYCORP p. T. Ch.: „V místnosti, ve které je umístěn hardware korporace ARCHKES a.s. je více přístrojů. Každý přístroj je označen štítkem a my se podle toho orientujeme při jejich správě. V místnosti se nachází přístroje korporace ARCHKES a.s. a korporace NANNYCORP s.r.o., celkem 17 přístrojů, z toho je pro korporaci ARCHKES uskladněno 10 kusů. Přístroj jsou nonstop v provozu. Každý přístroj má software, kterým se orientačně měří spotřeba elektrické energie. Na základě tohoto, je pak stanovena cena za jeho uložení v místě. Fakturu za spotřebovanou elektrickou energii, ze které bude zřejmé odběrné místo a spotřeba elektrické energie, zašleme prostřednictvím datové schránky správci daně. Bude se jednat o poslední vyúčtování elektrické energie. Na základě našeho technického vybavení pronajímáme prostory pro uložení a provoz hardware a jeho provoz (housing). Vybavením se rozumí elektroinstalace, vzduchotechnika, pojištění a naše know-how. Celý systém vzduchotechniky funguje na základě výměny vzduchu, z jedné strany je vzduch nasáván pomocí větráků a z druhé strany se odsává. Internet je součástí našeho nájmu, je přijímán pomocí antény. Internet pro korporaci ARCHKES a.s. není jednotlivě rozúčtovávání, ale je součástí housingu (uskladnění). Údržba a provoz přístrojů je zajišťován externími subjekty, které nám své služby fakturují. Teď z hlavy nevím, které subjekty nám to zajišťují, faktury, ze kterých je to patrné, Vám zašleme dnes prostřednictvím datové schránky na úřad. Fyzické osoby, které zajišťují údržbu a provoz přístrojů nejsou neustále fyzicky přítomny v provozovně NANNYCORP s.r.o., mají dálkové přístupy a v případě problémů přístroje dojedou opravit nebo provést údržbu. Monitoring je prováděn také prostřednictvím dálkového přístupu.“ Z protokolu dále vyplývá, že vyjma úředních osob se tohoto místního šetření zúčastnili pouze zmíněný p. Ch. a dále zástupce společnosti NANNYCORP na základě substituční plné moci ze dne 25. 3. 2022 Ing. J. D. Z protokolu rovněž vyplývá, že byly pořízeny fotografie místnosti, ve které byly umístěny přístroje, jednotlivých přístrojů, odvětrávacího systému a elektroměru.
- [71] Z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný z místního šetření využil zjištění, že na uvedené adrese se nachází 17 těžebních strojů, z toho 10 patří žalobci a 7 společnosti NANNYCORP a že stroje byly pro odlišení označeny žlutými štítky s popisem „ARCHKES – v.č. ARCH 001-21 – 010/2021“. V bodě [27] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že p. Ch. správci daně sdělil, že jsou stroje nonstop v provozu. Ve Zprávě o daňové kontrole jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

ve vztahu k předmětnému plnění a provedenému místnímu šetření nejprve uvedeny stejné skutečnosti – srov. třetí odstavec na str. 19 Zprávy o daňové kontrole.

- [72] Soud dospěl k závěru, že správce daně neprováděl při místním šetření zapovězený skrytý výslech svědka, protože p. Ch. nekladl žádné dotazy a pouze jej nechal sdělit, jaké činnosti se odehrávají na uvedené adrese. Dle soudu si správce daně nepochybně může alespoň podpůrně „zmapovat terén“, aby si již na počátku řízení dokázal vyhodnotit kontext předmětných zdanitelných plnění a dle toho také promyslel svůj další procesní postup. Ostatně v této souvislosti nelze pominout, že toto místní šetření bylo realizováno za účelem ověření tvrzení žalobce, že v předmětném zdaňovacím období prostřednictvím vlastní techniky ve správě a prostorách obchodní společnosti NANNYCORP vykonával činnost spočívající v těžbě kryptoměn. P. Ch. tedy v daném případě tedy toliko podával vysvětlení ve smyslu ustanovení § 79 daňového řádu, na jehož podkladě teprve správce daně zvažoval pravděpodobnou pravdivost tvrzení žalobce, že vykonává činnost spočívající v těžbě kryptoměn, a potřebu provedení plnohodnotných důkazních prostředků.
- [73] Podle ustanovení § 79 daňového řádu správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem (odst. 1). Podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek (odst. 2).
- [74] Proč takové omezení platí a jaké má důsledky, vysvětluje např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 4. 2014, č.j. 9 Afs 95/2012-37, kde uvádí: „*Vyjádřením osob dotazovaných při místním šetření nebyl žalobce přítomen, nemohl jim klást dotazy, tyto osoby nebyly poučeny způsobem, jakým to § 8 zákona o správě daní a poplatků vyžaduje u svědků. Tyto skutečnosti vylučují možnost použití jejich vyjádření jako důkazu svědeckou výpovědí. Vyjádření těchto osob tak nebylo možno v rozhodnutí použít jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Nejvyšší správní soud však nespatřuje problém v tom, aby procesní význam těchto vyjádření byl chápán toliko jako vysvětlení (dle § 15 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení či zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami (tj. ke shrnutí či zdůraznění určitých skutečností, které jsou však samy o sobě patrné již z předložených listin). Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením, které může sloužit jen k pomoci v rozhodnutí, na co se v listinách zaměřit, tj. k ‚mapování terénu‘, o němž bylo pojednáno u cíle místního šetření. Naopak v nynější věci by byl problematický stav, kdyby byly při popisu skutkového stavu v rozhodnutí použity informace z vysvětlení, které by šly nad rámec předložených listin (tj. zdrojem informace by bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí by značilo, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výsledku svědka, což v nynější věci není možno připustit, jelikož při místních šetřeních nebyly naplněny procesní nároky spojené s výsledkem svědka.“ Tyto závěry jsou přílehlavé i na právní úpravu v daňovém řádu, jelikož limity použití vysvětlení a dalších podkladů získaných bez účasti daňového subjektu jsou obdobné jako v dřívější právní úpravě.*
- [75] V tomto směru je tedy významné, že na informace získané při místním šetření bez účasti žalobce nebo jeho zástupce správce daně i žalovaný odkázali toliko podpůrně. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí i Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně a žalovaný a nepostavili své závěry o neprokázání, k jakému účelu jeho ekonomické činnosti uvedené v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH bylo/bude předmětné plnění použito, výhradně nebo především na zjištění z tohoto místního šetření, nýbrž zejména na celé řadě nesrovnalostí (pochybností), které správce daně zjistil v průběhu daňové kontroly a žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

při doplňování dokazování v rámci odvolacího řízení (viz dále). Rovněž nelze pominout, že žalovaný a správce daně využili z vysvětlení p. Ch. toliko údaj o počtu zařízení ve vlastnictví žalobce nacházejících se na předmětné adrese, což ani žalobce nepovažuje za spornou skutečnost (*viz tvrzení žalobce v bodě [18] žaloby, kde tento uvedl, že „stran existence shodného počtu zařízení zjištěných při místním šetření dne 29. 3. 2022 a 30. 11. 2023 (počet 17 zařízení) uvádí žalobce, že se nejedná o jakoukoliv pochybnost“*).

[76] I kdyby správce daně porušil daňový řád a ústavní práva žalobce v souvislosti se zmínkou o zjištěných učiněných bez účasti žalobce v rámci dokazování u jiných daňových subjektů v průběhu místních šetření, taková nezákonnost by dle soudu nebyla způsobilá, jakkoliv zpochybnit výsledné závěry o neunesení žalobcova důkazního břemene, jelikož ty mají dostatečný podklad ve zjištění plynoucích z provedeného dokazování. Jednalo by se tak o vadu bez jakéhokoliv vlivu na zákonnost výroku napadeného rozhodnutí, potažmo jím potvrzeného platebního výměru.

[77] Nadto v tomto případě dle soudu ani k nezákonnosti nedošlo. Správce daně i žalovaný totiž respektovali zákaz využití úředního záznamu o podaném vysvětlení jako důkazního prostředku (ustanovení § 79 odst. 3 daňového řádu), jelikož na předmětném úředním záznamu, obsahujícím vyjádření p. Ch., nepostavili žádné dílčí kontrolní zjištění, ale odkázali na ně jen jako na doplňující zjištění, které ostatně žalobce ani nespouje.

[78] Pokud pak žalobce v žalobě namítal, že p. Ch. nemohl konfrontovat se svými dotazy, a v replice rozvedl, že žalovaný předjímá dotazy, které by žalobce položil, a odpovědi, které by se p. Ch. žalovanému dostaly, neboť p. Ch. věděl a musel vědět, co je obsahem zjištěných rigů při místním šetření dne 29. 3. 2022, tak soud shledal tuto námitku jednak hypotetickou (žalobce ani nenaznačil, jaké dotazy hodlal p. Ch. položit) a jednak de facto opožděnou. Jestliže žalobce nyní tvrdí, že p. Ch. „*věděl a musel vědět, co je obsahem zjištěných rigů*“, tak mu nic nebránilo v daňovém řízení výslech této osoby navrhnout k důkazu, což neučinil a na místo toho se po celé řízení setrval jen na formálních námitkách nepoužitelnosti předmětného vyjádření, jež však pro celkový závěr správce daně a posléze žalovaného nebylo nosné a rozhodující. Nelze pak nezmínit, že z obsahu protokolu o místním šetření vyplývá, že p. Ch. se vyjadřoval toliko o počtu zařízení nacházejících se na předmětné adrese, ale již se nevyjadřoval k tomu, jaké grafické karty jsou v tom, kterém rigu obsaženy. Z obsahu protokolu tedy nevyplývá ničeho, s čím by žalobce potřeboval tuto osobu „*konfrontovat*.“

[79] K odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 27/2009-170, soud uvádí, že v odkazovaném případě správce daně v daňovém řízení vyzval podle ustanovení § 8 a § 34 zákona o správě daní a poplatků několik osob (velkých obchodních řetězců) k podání vysvětlení a předložení listin. Nejvyšší správní soud zde uvedl, že „*pokud tedy v souzené věci správce daně vyzval třetí osoby k podání odpovědí na ve výzvách specifikované otázky, pak de facto prováděl výslechy svědků, avšak s tím rozdílem, že daňovému subjektu v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků neumožnil se těchto výslechů účastnit a klást svědkům otázky*.“ Soud tedy závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem nijak nezpochybňuje, pochybení správce daně v žalobcem odkazovaném případě však bylo naprosto zásadní a dosahovalo velké intenzity, co se týče dopadu do práv tehdejšího žalobce. V nyní projednávaném případě se správce daně však takového obdobného pochybení dle soudu nedopustil.

[80] Soud tak dospěl k závěru, že žalobcem rozporované místní šetření bylo standardní vyhledávací činností správce daně ve smyslu ustanovení § 78 odst. 1 daňového řádu, kterou

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

byl správce daně oprávněn provádět bez jakékoliv součinnosti se žalobcem, což výslovně připouští ustanovení § 78 odst. 2 daňového řádu.

[81] Ad 2) soud uvádí, že tato námitka již úzce souvisí s meritem věci, proto soud odkazuje na vypořádání námitek uvedených ve třetí části žaloby. Na tomto místě jen pro přehled věci konstatuje, že při místním šetření ze dne 29. 3. 2022 byly pořízeny fotografie místnosti, ve které byly umístěny jednotlivé přístroje včetně odvětrávacího systému a elektroměru. Z této fotodokumentace pak mimo jiné vyplývá, že zde bylo uskladněno 8 ks rigů s totožným vzhledem zadní strany mřížky a 2 ks s odlišnou mřížkou. Tuto skutečnost pak žalovaný porovnal se skutečnostmi zjištěnými při druhém místním šetření dne 30. 11. 2023, jakož i s dokumenty, které mu v průběhu řízení předložil žalobce, tj. mimo jiné s dodatkem pojistné smlouvy ze dne 2. 10. 2021 (srov. bod [47] napadeného rozhodnutí). K argumentaci žalobce ohledně nesprávnosti závěru správce daně a žalovaného, že se jedná o totožná zařízení, lze v tuto chvíli odkázat na body [42] až [46] napadeného rozhodnutí, ve kterých žalovaný provedl porovnání fotodokumentace místnosti, kde se těžební stroje nacházely, z provedeného místního šetření ze dne 29. 3. 2022 a ze dne 30. 11. 2023 (bod [42]), porovnání fotodokumentace z obou místních šetření ohledně zde uskladněných rigů (bod [43]), porovnání umístění štítků s IP adresami (bod [45]) se závěrem, že zjištěné skutečnosti důvodně nasvědčují tomu, že v rámci obou místních šetření byly zjištěny totožné Mine Boxy a totožný podíl (96 : 24) dvou různých typů grafických karet v nich zabudovaných. V dalších bodech napadeného rozhodnutí (body [47] až [55]) pak žalovaný hodnotil další žalobcem předložené dokumenty, k čemuž se soud vyjádří dále v rámci vypořádání příslušné žalobní námítky, viz dále.

[82] Na tomto místě nelze učinit dílčí závěr v tom smyslu, že by správce daně při místních šetřeních, co se týče dostatečného zájmu o jednotlivé sestavy, pochybil, neboť rovněž nelze pominout, že první místní šetření dne 29. 3. 2022 bylo zaměřeno na „*uskladnění hardware sloužícího k těžbě kryptoměn a zajištění jeho provozu a údržby korporací NANNYCORP*“, zatímco druhé místní šetření ze dne 30. 11. 2023, konané z podnětu žalobce, bylo zaměřeno na „*uskladnění 10 ks Min Box 12 all in one 12gpu mining rig*“, neboť v té době nebylo již zjišťování správce daně zaměřeno na to, zda bylo plnění použito k těžbě kryptoměn, která není předmětem daně, ale bylo zaměřeno na to, zda byly předmětné grafické karty žalobcem použity v rámci ekonomických činností pro sestavení 10 ks těžebních strojů, které byly ke dni 31. 12. 2022 ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 zákona o DPH součástí jeho skladových zásob. Jak vyplývá mimo jiné z bodu [37] napadeného rozhodnutí místní šetření se zaměřilo zejména na to, zda se zde předmětné těžební stroje, jejichž součástí je 96 ks předmětných grafických karet, nacházejí, zda se jedná o nové stroje, nebo se jedná o stroje, které byly již zjištěny při místním šetření dne 29. 3. 2022, či zda jsou tyto stroje v provozu, nebo zda jsou zde pouze uskladněny. Z logiky věci tedy lze místní šetření ze dne 30. 11. 2023 označit za podrobnější, což však dle soudu nečiní skutečnosti zjištěné při místním šetření ze dne 29. 3. 2022 méně významnými. Pro porovnání zjištěných těžebních strojů jsou dle soudu obě místní šetření dostačující.

[83] Soud tak ani námitku ad 2) v druhé části žaloby neshledal důvodnou.

[84] Ve třetí části žaloby nazvané „Hodnocení místního šetření“ uplatnil žalobce několik námitek týkajících se meritu věci.

[85] Proto soud nejprve uvádí, že zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v ustanoveních § 72 až 79 zákona o DPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti. Daňové řízení je pak ovládáno zásadou, podle níž má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Zároveň daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125).

- [86] Podle ustanovení § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].
- [87] Setrvalou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“*
- [88] Soud dospěl k závěru, že správce daně a žalovaný dostaly v řízení své povinnosti prokázat důvodné pochybnosti stran předmětných plnění, tj. dle soudu důvodně zpochybnili naplnění jedné ze základních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH spočívající ve využití přijatých grafických karet ke zdanitelným plněním na výstupu v rámci ekonomické činnosti žalobce. V této souvislosti lze odkázat na již v tomto rozsudku zmíněné výzvy ze dne 20. 8. 2021, č.j. 1589266/21/2301-62562-404981, ze dne 3. 11. 2021, č.j. 1840316/21/2301-62562-404981, a dosavadní výsledky kontrolního zjištění č.j. 1967328/22/2301-62563-402333 a č.j. 267141/23/2301-62563-402333.
- [89] Dále lze odkázat na výzvu v odvolacím řízení č.j. 7874779/23/2002-52524-106559, v níž byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně v plné výši dle ustanovení § 72 zákona o DPH z přijatého plnění týkajícího se nákupu předmětných grafických karet, tj. k prokázání tvrzení, že předmětné grafické karty byly žalobcem použity v rámci ekonomických činností pro sestavení 10 ks těžebních strojů, které byly ke dni

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

31.12.2022 ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 zákona o DPH součástí jeho skladových zásob. Dále byl žalobce vyzván k doložení skladové evidence, popř. jiné účetní evidence, která zahrnuje příjem grafických karet na sklad a jejich následné vyskladnění a inventurního soupisu majetku k 31. 12. 2021, vč. inventarizačního zápisu, ze kterých bude zřejmá zásoba předmětných grafických karet. Současně byl žalobce vyzván k doložení účetních záznamů, resp. výpisů příslušných účtů z hlavní knihy, jakým způsobem bylo o předmětných grafických kartách ode dne pořízení do současnosti účtováno v účetnictví žalobce dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jakož i k doložení, jakým způsobem (na jaký účet a kdy) byla přijatá faktura č. 211100025 zaúčtována, na jakém účtu, jakým způsobem a ve kterých dnech bylo účtováno o spotřebě předmětných grafických karet, kdy byly grafické karty ze skladu žalobce vyskladněny a na jakém účtu a ke kterému datu bylo účtováno o tom, že se předmětné karty staly součástí strojů na těžbu kryptoměn. Dále byl žalobce vyzván k doložení, na jakém účtu a ke kterému datu bylo účtováno o zhotovených těžebních strojích, jejichž součástí měly být předmětné grafické karty.

[90] Nelze pak neodkázat rovněž na Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 14. 3. 2024, č.j. 8270/24/5300-21441-712599 a ze dne 24. 4. 2024, č.j. 12976/24/5300-21441-712599, v nichž mimo jiné již žalovaný porovnal fotodokumentaci pořízenou při jednotlivých místních šetřeních s klíčovým závěrem, že v rámci obou místních šetření byly zjištěny totožné Mine Boxy a totožný podíl (96 : 24) dvou typů různých grafických karet v nich zabudovaných. V bodě [27] v prvním z odkazovaných Seznámení žalovaný shrnul, že žalobcem předložené důkazní prostředky, tj. inventurní soupisy k 31. 12. 2021 a k 31. 12. 2022, jakož ani správcem daně provedené místní šetření dne 30. 11. 2023, se nestaly důkazem, že předmětné grafické karty byly žalobcem použity v rámci jeho ekonomických činností. Dle žalovaného tedy žalobce své tvrzení ani na výzvu správce daně neprokázal a nesplnil tak jednu z podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně; naopak z výsledků místních šetření vyplývá, že v obou případech byly správci daně předvedeny tytéž těžební zařízení, na kterých žalobce ke dni 29. 3. 2022 uskutečňoval těžbu kryptoměny pro své účely. V bodě [8] druhého ze Seznámení pak žalovaný odmítl i další žalobcem uplatněné důkazní prostředky.

[91] Dle soudu tak správce daně a žalovaný postupně obsáhle reagovali na jednotlivé skutkové verze daného případu přednesené žalobcem, přičemž na základě zjištěných skutečností a závěrů žalovaného má soud za to, že neobstojí přesvědčení žalobce, že na základě vzájemných vazeb jím předložených důkazů unesl důkazní břemeno a neexistují tak důvodné pochybnosti o tom, zda předmětné grafické karty použil ke své ekonomické činnosti. Soud tak má za to, že správce daně a žalovaný v průběhu řízení popsali konkrétní okolnosti pořízení předmětného plnění, které založily jejich důvodné pochybnosti ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu. K přenosu důkazního břemene na žalobce tak dle názoru soudu došlo.

[92] Na tomto místě soud dále uvádí, že k přenosu důkazního břemene může dojít až v průběhu odvolacího řízení, ovšem za předpokladu dodržení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu (rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 2. 2023, č.j. 10Af 27/2021-117, body 66 až 68, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2023, č.j. 7 Afs 274/2022-44, bod 22). Žalovaný přesně tímto způsobem postupoval, když v průběhu odvolacího řízení vydal dokonce hned dvě Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V této písemnosti žalovaný zejména shrnul doplnění odvolacího řízení a

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

vyjádřil se ke všem žalobcem v průběhu odvolacího řízení předloženým důkazním prostředkům.

- [93] K námitce žalobce, že žalovaný nehodnotil důkazy ve vzájemném vztahu, ale pouze jednotlivě, soud uvádí, že se bez výhrad ztotožnil s hodnocením jednotlivých důkazů provedeným žalovaným. Žalovaný dle soudu srozumitelně vyložil, jak jednotlivé důkazy hodnotil, co z nich zjistil a jaké závěry z nich pro posuzovanou věc vyvodil. V odůvodnění svého rozhodnutí se skutečně zaměřil na skutečnosti svědčící v neprospěch žalobce. To však soud považuje za pochopitelné vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného představuje – s ohledem na průběh daňového řízení – v podstatě polemiku s argumentací žalobce, jenž zastával odlišný názor než daňové orgány.
- [94] Rovněž pak není pravdou, že by žalovaný existenci předmětného plnění popíral, jak žalobce uváděl v bodě [21] žaloby; taková skutečnost z napadeného rozhodnutí nevyplývá, neboť žalovaný dospěl v bodě [56] k závěru, že „*odvolatelem v rámci daňové kontroly ani prostřednictvím nových důkazních prostředků předložených odvolatelem v průběhu odvolacího řízení nebylo prokázáno, že odvolatel využil přijaté předmětné grafické karty od dodavatele MJ group způsobem předvídaným § 72 odst. 1 ZDPH, tedy pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti. Odvolatel totiž neodstranil pochybnosti správce daně spočívající v tom, že pomocí předmětných grafických karet těžil kryptoměny na adrese 2. května 1634, Napajedla, jak původně odvolatel tvrdil, a jak zjistil správce daně při místním šetření dne 29.3.2022. Naopak z výsledků místních šetření 29.3.2022 a 30.11.2023 na uvedené adrese vše nasvědčuje tomu, že v obou případech byly správci daně předvedeny tytéž těžební zařízení. Konečně odvolatel neodstranil pochybnosti správce daně o využití předmětných grafických karet k uskutečnění zdanitelných plnění ani tím, když pod tíhou informace obsažené v DVKZ o odmítnutí nároku na odpočet daně z pořízení předmětných grafických karet správcem daně z důvodu jejich použití pro těžbu kryptoměn a tudíž pro plnění, které není předmětem daně dle § 2 odst. 1 ZDPH, změnil své původní tvrzení o účelu využití karet a sdělil, že tyto má doposud na skladu jakožto nevyužívané. Odvolatel věrohodně neuvedl ani neprokázal, proč mají grafické karty od 2. čtvrtletí 2021 dodnes ležet v jeho skladě ladem (nadto ve stejných prostorách, kde odvolatel na stejném počtu Rigů prokazatelně v březnu 2022 těžil kryptoměny) a defacto tak pouze ztrácet na hodnotě bez jakéhokoliv užítku (vzhledem ke zvyšující se obtížnosti těžby kryptoměn a zastarávání hardwarových komponent), a zejména jakým pro odvolatele ekonomickým způsobem mají být předmětné grafické karty využity, když jejich umístění na skladu odvolatele takové ekonomické využití nepředstavuje. Odvolatel tedy k tomuto svému změněnému tvrzení ohledně způsobu využití pořízených předmětných grafických karet nepředložil důkazy k prokázání přímé a bezprostřední souvislosti mezi přijatým zdanitelným plněním a uskutečněnými plněními na výstupu (viz rozsudek SDEU ve věci C-104/12, Wolfram Becker ze dne 21.2.2013).“ Stručně řečeno, důvodem, na kterém stojí neuznání nároku žalobce na odpočet daně, je to, že nebylo prokázáno, že žalobce využil přijaté předmětné grafické karty od dodavatele MJ group pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, nikoli, že toto plnění vůbec nebylo realizováno (neexistovalo).*
- [95] K námitce žalobce, že žalovaný nesprávně a nepřezkoumatelně hodnotil pořízené fotografie, z nichž má vyplývat, že grafické karty a další komponenty jsou zcela čisté, bez prachových částic, soud uvádí, že žalovaný v bodě [32] napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce v rámci odvolání doložil 4 ks fotografií grafických karet a uvedl, že jsou osazeny v celkem 10 zařízeních – dvě zařízení jsou osazeny typem 3070 Gigabite a osm zařízení je osazeno předmětným grafickými kartami typu Gainward RTX 2060S Ghost. Žalovaný k tomu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

vedl, že „na první fotografii je zobrazen kryt grafické karty s označením RTX2060SUPE GHOST 8 GB GDDR6, což odpovídá názvu předmětné grafické karty uvedenému na přijatém daňovém dokladu č. 211100025 (Gainward RTX 2060S Ghost). Na druhé fotografii je otevřené těžební zařízení (Rig) s 12 ks blíže neidentifikovanými grafickými kartami. Na třetí a čtvrté fotografii je boční část grafické karty s nápisem GEFORCE RTX a GIGABYTE s označením N3070GAMING OC-8GD, která grafické kartě Gainward RTX 2060S Ghost neodpovídá, neboť takto označená grafická karta se mimo jiné od Gainward RTX 2060S Ghost liší i počtem větráčků a odpovídá spíše grafické kartě, kterou odvolatel označil jako nVidia a kterých mělo být v předmětných zařízeních 24 ks.“ V bodě [38] napadeného rozhodnutí pak žalovaný odkázal na zjištění z místního šetření ze dne 30. 11. 2023. V bodě [49] napadeného rozhodnutí následně žalovaný uvedl, že součástí podání žalobce ze dne 18. 12. 2023, zaevidovaném pod č.j. 1993460/23 byly dále dvě fotografie grafické karty RTX2060SUPER GHOST 8GB GDDR6 se sériovým číslem S/N: B5210075260. Žalovaný uvedl, že „fotografie stejné zadní strany grafické karty RTX2060SUPER GHOST 8 GB GDDR6 se stejným sériovým číslem S/N: B5210075260 byly také součástí jím podaného doplnění odvolání, kdy dle odvolatele tyto fotografie dokládají existenci karet v jeho skladu. Fotografie části grafické karty již sice odpovídá vzhledu předmětné grafické karty Gainward, nicméně z pořízené fotodokumentace v rámci místního šetření dne 30.11.2023, konkrétně z fotografie z fotografie vnitřního uspořádání Rigu, který měl tento typ grafické karty obsahovat a fotografie grafické karty v něm umístěné (fotografie 18-20 k protokolu ze dne 30.11.2023), je zřejmé, že grafická karta, jejíž částečná fotografie byla odvolatelem dodatečně doložena, a která se měla v místě šetření nacházet, se zde nenacházela.“ V bodě [53] napadeného rozhodnutí poté žalovaný uvedl, že „tyto fotografie nemohou prokázat, že se jedná právě o předmětné přijaté grafické karty, resp. grafické karty umístěné v 10 ks rigů, které byly dožádanému správci daně předvedeny při místním šetření dne 30.11.2023 na adrese 2. května 1634, Napajedla, a které mají být dle tvrzení odvolatele umístěny na uvedené adrese v jeho skladu a nemají být v provozu. Správce daně při místním šetření nafotil uspořádání grafických uvnitř předvedených těžebních zařízení i jejich stav.“

[96] S ohledem na závěr žalovaného, že fotografie předložené žalobcem neprokazují, že se jedná o grafické karty, které měly být umístěny v daných zařízeních, soud dospěl k závěru, že by bylo nadbytečné se v napadeném rozhodnutí, jakož i v tomto rozsudku vyjadřovat k otázce zaprášení (čistoty) zobrazených grafických karet.

[97] K námitce žalobce ohledně hodnocení předloženého výpisu ze systému BIOS ze dne 6. 12. 2023 soud předně uvádí, že žalovaný argumentaci uvedenou v bodě [54] napadeného rozhodnutí lze označit toliko za hodnocení důkazu předloženého žalobcem, tj. za reakci na žalobcem učiněný důkazní návrh, nikoli za pochybnost ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, jak se domníval v podané žalobě žalobce. Žalovaný takto s výpisem ze systému BIOS nikdy nepracoval a na tento důkazní prostředek reagoval toliko proto, že jej do řízení vnesl právě žalobce.

[98] K samotnému hodnocení tohoto důkazního prostředku soud uvádí, že žalovaný v bodě [54] napadeného rozhodnutí uvedl, že „předložené výpisy nelze bez dalšího ztotožnit právě s rigy, které byly správci daně předvedeny při místním šetření dne 30. 11. 2023 a už vůbec z nich nelze osvědčit, že tyto stroje nejsou od jejich pořízení, tedy již téměř 3 roky v provozu.“ Byť se jedná o hodnocení stručné, tak dle názoru soudu dostačující a plně vystihující závěry žalovaného ohledně tohoto důkazního prostředku předloženého v rámci odvolacího řízení žalobcem.

[99] Dále soud uvádí, že v bodě [50] napadeného rozhodnutí je skutečně (v návaznosti na protokol o místním šetření ze dne 30. 11. 2023, č.j. 1938085/23/2301-62563-40233) uvedeno,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

že „součástí Rigu byly grafické karty, z nichž nebylo jednoznačně patrné, o jaký konkrétní typ se jedná, a které nebyly opatřeny výrobním číslem s označením RTX2060SUPER GHOST 8GB GDDR6G. Grafické karty s tímto označením tak nebyly ve skladu odvolatele při provedeném místním šetření zjištěny.“ Tento závěr žalovaný vyslovil toliko v návaznosti na závěr vyslovený v bodě [49] napadeného rozhodnutí, citovaný již dříve v tomto rozsudku, tj. že grafická karta, jejíž částečná fotografie byla žalobcem dodatečně doložena, a která se měla v místě šetření nacházet, se zde nenacházela.

- [100] K námitce žalobce ohledně hodnocení Dodatku k pojistné smlouvě soud uvádí, že žalovaný v bodě soud uvádí, že na hodnocení pojistné smlouvy provedené žalovaným nelze nahlížet izolovaně, ale je potřeba toto vnímat v kontextu dalších skutečností podrobně popsanych v napadeném rozhodnutí, a to zejména tou skutečností, že při místním šetření dne 29. 3. 2022 byl zjištěn určitý poměr (96 : 24), resp. počet kusů jednotlivých druhů grafických karet. Právě na porovnání s tímto zjištěným poměrem pak žalovaný založil zpochybnění žalobcem předložené pojistné smlouvy, když tato deklarovalo odlišný poměr pojištěných zařízení. Tato pojistná smlouva totiž uváděla, že v předmětných těžebních strojích bylo zabudováno 118 ks grafických karet Nvidia GTX 1080 Ti a 2 ks grafických karet Nvidia GTX 1070 Ti. Již jen z tohoto poměru zastoupení grafických karet je však zřejmé, že se předložená pojistná smlouva nemohla vztahovat k těžebním zařízením, která dožádaný správce daně ověřoval v rámci místního šetření dne 29. 3. 2022. Jak velmi přílehlavě uvedl žalovaný v bodě [47] napadeného rozhodnutí, „naopak tato pojistná smlouva potvrzuje tu část vyjádření pana K. (viz bod [38]), ve které sdělil, že odvolatel měl ještě další Rigy, které používal pro těžbu kryptoměn a o kterých neúčtoval.“ Z protokolu o místním šetření ze dne 30. 11. 2023 totiž vyplývá, že „těchto 10 rigů jsou jiné než rigi, které byly ve společnosti NannyCorp.“
- [101] Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani argumentace žalobce, že součástí pojištění bylo faktické ověření si existence daných zařízení, bez něhož by pojišťovna uvedené rigy a komponenty vůbec nepojistila, neboť tyto (implicitní) závěry pojišťovny nejsou pro rozhodování daňových orgánů nijak relevantní, přičemž soud dospěl k závěru, že správce daně a žalovaný vyhodnotili žalobcem předloženou pojistnou smlouvu řádně a dostatečně v tom smyslu, že tato neprokazuje jeho nárok na odpočet daně. Zároveň soud nijak nezpochybňuje, že je možná instalace vícero rozdílných grafických karet v jednom rigu (vše je o nastavení a konfiguraci); tato obecně platná argumentace však nemůže dle soudu konkrétní závěry žalovaného relevantně zpochybnit.
- [102] K samotnému ztotožnění zařízení při obou místních šetření a s tím souvisejícími dalšími dílčími námitkami žalobce (srov. bod [7] tohoto rozsudku) soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí velmi podrobně popsal skutečnosti, které jej vedly k závěru, že se jedná o shodná zařízení. Předně uvedl, že porovnání fotodokumentace vyplývá, že se „v obou případech jednalo o stejnou místnost, kde se těžební stroje nacházely. Stejně tak bylo při obou místních šetřeních zjištěno 17 ks těžebních strojů, z nichž 10 ks bylo majetkem odvolatele.“ (bod [42] napadeného rozhodnutí). Dále dospěl k závěru, že jak dne 29. 3. 2022, tak i dne 30. 11. 2023, zde bylo pro žalobce „uskladněno 8 ks Rigů s totožným vzhledem zadní strany grafické karty, tj. mřížky, která slouží k upevnění grafické karty, a 2 ks Rigů s odlišnou mřížkou.“ Dospěl proto k závěru, že „v obou případech Rigy obsahovaly dva typy grafických karet, přičemž množství grafických karet prvního i druhého typu je stejné – 96 ks a 24 ks.“ (bod [43] napadeného rozhodnutí). Dále zjistil, že „ačkoliv byly štítky s IP adresami umístovány na různých místech jednotlivých Rigů, a to buď vedle nebo pod odvětráváním, štítky se stejnou IP adresou jsou vždy umístěny na totožném místě Rigu, přestože se tvrzení odvolatele mělo při uvedených dvou

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

místních šetřeních jednat o odlišné Rigy. Například štítek s označením IP adresy 1000113, 1000115 a 1000116 (fotografie č. 8-10 k protokolu ze dne 30.11.2023), který byl při místním šetření dne 30.11.2023 zjištěn vedle odvětrávání, byl na tomto místě zjištěn i při místním šetření dne 29.3.2022, a to na Rigu označeném ARCHKES – v.č. ARCH 004/2021 – 006/2021. Dále pak 2 ks Rigů s odlišnou mřížkou (obsahovaly jiné grafické karty) byly v obou případech označeny štítkem s IP adresou umístěným na totožném místě (viz fotografie č. 5-7 k protokolu ze dne 30.11.2023 a fotodokumentace Rigu s označením ARCHKES – v.č. ARCH 008/2021 a 009/2021 z provedeného místního šetření dne 29.3.2022).“ Vyslovil proto závěr, s nímž nelze jinak než se ztotožnit, že „je značně nepravděpodobné, aby štítky se stejnou IP adresou byly na různé Rigy nalepeny zcela identickým způsobem do zcela identických míst.“ (bod [45] napadeného rozhodnutí).

[103] Soud se tak na základě uvedených skutečností plně ztotožnil se závěrem žalovaného, že tyto skutečnosti důvodně nasvědčují tomu, že v rámci obou místních šetření byly zjištěny totožné Mine Box a totožný podíl (96 : 24) dvou různých typů grafických karet v nich zabudovaných (viz bod [46] napadeného rozhodnutí).

[104] K námitce ohledně nesrozumitelně závěrů žalovaného týkající se IP adres soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí plně akceptoval argumentaci žalobce, že shodná IP adresa je nutná z důvodu konfigurace a přístupu na síť (srov. bod [52] napadeného rozhodnutí). Nicméně žalovaný nadále setrval na tom, že jednou z pochybností je i „umístění stejné IP adresy na tomtéž místě na zjištěných těžebních strojích při obou místních šetřeních dne 29. 3. 2022 i 30. 11. 2023.“ Tento závěr soud nepovažuje za nesrozumitelný, ale zcela logický, neboť žalovaný přistoupil na argumentaci žalobce, proč tento uvádí na svých zařízeních stejnou IP adresu, nicméně ve vztahu ke klíčové otázce shodnosti zjištěných zařízení při obou místních šetření, i nadále vzbuzovala v žalovaném pochybnost zjištěná skutečnost, že štítek s IP adresou je umístěn na tomtéž místě stejných strojů. V podrobnostech viz bod [45] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně porovnal umístění štítků. V bodě [79] napadeného rozhodnutí pak žalovaný doplnil, že „IP adresový řádek nebyl umístěn na rigách na jednom totožném místě, nýbrž míst bylo několik s tím, že však na konkrétním rigu se vždy toto umístění štítku při obou místních šetřeních shodovalo.“ V závěrech žalovaného tedy soud neshledal nic nesrozumitelného.

[105] Stejně tak soud považuje za vhodné aprobovat úvahu ohledně neprovedení výslechu p. J K., který k důkazu v odvolacím řízení navrhoval žalobce. Žalovaný v bodě [52] napadeného rozhodnutí shledal tento důkaz nadbytečným, neboť žalobce jej navrhl k prokázání toho, že konfiguruje svá zařízení na statické IP adresy z důvodu vstupu na internetovou síť a zachování kontinuity (ovládání, kontrola zařízení). Tuto argumentaci však žalovaný v napadeném rozhodnutí uznal, aniž by považoval za nutné a potřebné k této provádět žalovaným navrhovaný důkaz.

[106] Soud dále neshledal důvodnou námitku žalobce, že prokázal, že v daných zařízeních byly rozdílné grafické karty, když žalovaný využil toliko jeho neobratného vyjádření na počátku daňové kontroly. Předně nelze dospět k závěru, že by žalovaný „využil“ neobratného vyjádření žalobce, který dne 10. 11. 2021 sdělil využití grafických karet (těžba kryptoměn). Žalovaný pouze toto vyjádření zasadil do kontextu dalších zjištěných skutečností, a to zejména skutečností zjištěných při obou místních šetřeních, nebo skutečností vyplývajících z dokladů, které žalobce sám k podání ze dne 10. 11. 2021 správci daně předložil (Smlouva o správě uzavřená dne 15. 2. 2021 se společností NANNYCORN, Smlouva o housingu uzavřená dne 15. 2. 2021 se stejnou společností, přehled skladových zásob vytěžené

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

kryptoměny – ethereum). Nelze znovu pominout, že žalobce např. v odvolání změnil toto své původní tvrzení, když zde uvedl, že 96 ks pořízených grafických karet je součástí 10 ks těžebních zařízení, které se nachází na skladu žalobce, a teprve dojde k jejich využití v rámci ekonomických činností žalobce. Soud tak nedospěl k závěru, že by žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav věci.

- [107] Konečně k argumentaci žalobce, že ponechal předmětné grafické karty ve skladu, aby mohl prokázat jejich faktický stav, soud uvádí, že případná skutečnost, že žalobce nechal předmětné grafické karty ležet ve svém skladu ladem, kde jen ztrácely na své hodnotě, nesvědčí o tom, že žalobce tyto pro něj ekonomickým způsobem využil. Lze se ztotožnit se závěrem žalovaného uvedeným v bodě [82] napadeného rozhodnutí, že pokud by žalobce dané zboží prodal a tento prodej řádně zdokumentoval tak, aby bylo zřejmé, že uskutečněný prodej zahrnuje předmětné pořízení zboží, pak by došlo k prokázání jeho využití k uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Stejně tak lze aprobovat závěr, že již samotný nákup zboží na sklad jakožto příprava k ekonomické činnosti není dostatečným základem pro uznatelnost nároku na odpočet daně z tohoto nákupu, neboť toto neprokazuje, jak bude dané zboží daňovým subjektem (zde žalobcem) využito a zda s takovým využitím bude spojen nárok na odpočet daně. Nezbyvá pak než znovu zdůraznit, že předmětem sporu nebyla samotná existence předmětných grafických karet, ale jejich využití v rámci ekonomické činnosti žalobce; dle soudu tak nebylo nutné, aby je žalobce měl umístěny ve skladu, jen proto, aby správci daně prokázal jejich faktický stav.
- [108] Námitky uvedené ve třetí části žaloby tak soud neshledal důvodnými.
- [109] Ke čtvrté části žaloby nazvané „USB watchdog“ soud nejprve pro přehled věci uvádí, že platebním výměrem byla dále neuznána část nároku na odpočet daně z žalobcem vykázaného dovozu zboží z Číny od dodavatele Shenzen v podobě dílčích komponentů pro počítačové či těžební sestavy dle jednotných celních dokladů č. MRN 21CZ6500001DZFN5K2 a MRN 21CZ6500001K62M4M8 (evidováno žalobcem pod č. 21ID00007 a 21ID00008) v celkové výši základu daně 753.378 Kč a DPH ve výši 158.210 Kč.
- [110] Dle jednotného celního dokladu MRN 21CZ6500001K62M4M8 ze dne 9.4.2021 se mělo jednat o pořízení zboží označeného jako „části, součásti a příslušenství pro zařízení pro automatizované zpracování dat čísla 8471, j.n.: počítačové skříně RIG se zdrojem = celkem 190 ks“. Dle jednotného celního dokladu MRN 21CZ6100001CAJK2N9 ze dne 6.5.2021 se mělo jednat o pořízení zboží označeného jako „elektronické sestavy zařízení pro automatizované zpracování dat čísla 8471, j.n., počítačové skříně RIG se zdrojem, 50 kusů“. Dle jednotného celního dokladu MRN 21CZ6500001DZFN5K2 ze dne 29. 6. 2021 se mělo jednat o pořízení zboží označeného jako „části, součásti a příslušenství vhodné pro použití se stroji, přístroji nebo zařízeními dvou nebo více čísel 8470 a 8472, jinde neuvedené ani nezahrnuté-počítačové skříně, ventilátor, základní desky-224“. Celková hodnota zboží dle všech uvedených jednotných celních dokladů činí 1.669.153 Kč. Žalobce v reakci na výzvu správce daně č.j. 1589266/21/2301-62562-404981, podáním ze dne 29. 8. 2021 sdělil, že z veškerého dovezeného zboží dle předmětných jednotných celních dokladů sestavil hotové produkty, které prodal dle vystavených daňových dokladů společnosti MJ group – předmětem prodeje dle vydané faktury č. 210100020 ze dne 7. 5. 2021 je „MineBox8 all in one 8 gpu mining rig case“ v počtu 10 kusů; předmětem prodeje dle vydané faktury č. 210100025 ze dne 19. 5. 2021 je „MineBox8 all in one 8 gpu mining rig case“ v počtu 10 kusů; předmětem prodeje dle vydané faktury č. 210100026 ze dne 28. 5. 2021 je „MineBox8 all in one 8 gpu mining rig case“ v počtu 80 kusů; předmětem prodeje dle vydané faktury č. 210100031 ze dne 7. 6. 2021 je „MineBox12

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

all in one 12 gpu mining rig case“ v počtu 1 kus. Celková výše základu daně dle uvedených vystavených faktur činí v základu daně 1.393.997,62 Kč, a DPH ve výši 292.739,50 Kč.

- [111] Jelikož správci daně vznikly pochybnosti o využití dovozených komponent pro prodej produktů společnosti MJ group, a to jednak vzhledem ke vzájemně neodpovídajícímu vymezení zboží a jeho množství na jednotných celních dokladech a na žalobcem vystavených fakturách, jednak s ohledem na časový nesoulad mezi celní deklarací zboží dle dokladu MRN 21CZ6500001DZFN5K2 ze dne 29. 6. 2021 a obdobím vystavení faktur na výstupu od 7. 5. 2021 do 7. 6. 2021 (k prodeji zboží nemohlo dle správce daně dojít dříve, než bylo žalobcem pořízeno), vyzval žalobce výzvou ze dne 2. 8. 2022, č.j. 1536159/22/2301-62563-401173 k prokázání, jaké konkrétní zboží, v jakém množství a v jakých jednotkových cenách bylo dovozeno, a pro jaké účely byla předmětná plnění použita v rámci žalobcových ekonomických činností.
- [112] Žalobce podáním ze dne 17. 8. 2022 předložil správci daně prvotní faktury od čínského dodavatele – dle faktury č. PI20210219 bylo žalobci dodáno 50 ks „*mining rigs 65mm spacing*“ v celkové ceně 19.750 USD, 50 ks „*mining rigs 70mm spacing*“ v celkové ceně 19.750 USD a 140 ks „*double relay usb watchdog*“ v celkové ceně 532 USD. Cena přepravy zboží činila 15.280 USD a bankovní poplatek 45 USD. Dle faktury č. PI20210608 bylo žalobci dodáno 50 ks „*mining rigs 70mm spacing*“ v celkové ceně 19.750 USD, 170 ks „*fans (send 200 pcs)*“ v celkové ceně 1.156 USD, 10 ks „*ssd 64g send 15 pcs*“ v celkové ceně 200 USD, 2 ks „*65mm motherboard with cpu cpu fans (send 4 pcs)*“ v celkové ceně 336 USD, 2 ks „*motherboard PCIE from 70mm case send 3 pcs*“ v celkové ceně 436 USD a 2 ks „*2500w psu send 4 pcs*“ v celkové ceně 256 USD. Cena přepravy byla 13.200 USD a bankovní poplatek 45 USD. V reakci na dosavadní výsledek kontrolního zjištění žalobce správci daně sdělil, že po přezkoumání pokladů k jednotlivým celním dokladům a hodnoty zboží vykázaného na těchto dokladech zjistil, že na MRN 21CZ6500001K62M4M8 se nachází chyba. Z dokladu od čínského dodavatele č. PI20210219 je patrné, že celková hodnota plnění byla 55.357 USD. K tomuto dokladu se váží 2 jednotné celní doklady, a to MRN 21CZ6100001CAJK2N9 a MRN 21CZ6500001K62M4M8. Na dokladu MRN 21CZ6100001CAJK2N9 je uvedena hodnota 50 ks těžebních skříní 65mm po 395 USD (tedy celkem 19.750 USD), a ½ dopravy ve výši 7 640 USD, tedy celkem 27.390 USD. Na dokladu MRN 21CZ6500001K62M4M8 je uvedena hodnota 50 ks těžebních skříní 70mm po 395 USD (tedy celkem 19.750 USD), ½ dopravy ve výši 7 640 USD, 140 ks USB (watchdog) po 3,8 USD (tedy celkem 532 USD), a bankovní poplatek 45 USD, tedy celkem 27.967 USD. Dle žalobce tak bylo zřejmé, že na jednotném celním dokladu MRN 21CZ6500001K62M4M8 má být uvedena celková hodnota zboží nikoliv 28.007 USD, nýbrž 27.967 USD. Dále sdělil, že produkty dodané odběrateli MJ group byly tvořeny z komponent získaných na základě jednotných celních dokladů MRN 21CZ6100001CAJK2N9 a MRN 21CZ6500001K62M4M8 a jedné počítačové sestavy, kterou měl žalobce na skladu. Proto bylo dodáno odběrateli celkem 101 kusů mineboxů. V reakci na druhý dosavadní výsledek kontrolního zjištění pak žalobce sdělil, že část dovezených počítačových komponent má na skladu a má vyhotovených 10 strojů z daných komponent určených k prodeji.
- [113] Správce daně akceptoval revizi tvrzení žalobce, že na uskutečněných plněních na výstupu pro odběratele MJ group bylo využito zboží přijaté pouze na základě dvou jednotných celních dokladů MRN 21CZ6100001CAJK2N9 a MRN 21CZ6500001K62M4M8 v podobě 100 ks těžebních zařízení (namísto původního tvrzení žalobce, že bylo pro tento účel využito veškeré zboží přijaté dle uvedených jednotných celních dokladů i dle jednotného celního

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

dokladu MRN 21CZ650001DZFN5K2). V návaznosti na tuto změnu tvrzení žalobce správce daně uznal žalobci nárok na odpočet daně z pořízení 100 ks těžebních skříní, neboť toto zboží odpovídá doloženému prodeji zboží odběrateli MJ group v podobě 101 mineboxů (kdy 1 minebox měl žalobce na skladu). Dle tvrzení žalobce obsaženého v reakci na dosavadní výsledek kontrolního zjištění a doložených dokladů k dovozu cena pořízených těžebních skříní včetně poměrných nákladů na přepravu zboží a na bankovní poplatek činila celkem 54.623,42 USD, tudíž byl žalobci uznán nárok na odpočet daně ve výši základu daně 1.194.158 Kč a DPH ve výši 250.773 Kč (v podrobnostech viz str. 34 – 35 Zprávy o daňové kontrole).

- [114] Nicméně i poté správci daně přetrvaly pochybnosti o využití 140 ks relay usb watchdog, jelikož žalobce neprokázal své tvrzení, že se tyto nacházejí v prodaných těžebních boxech společnosti MJ group, a to v různých počtech kusů v jednotlivých boxech. Dle správce daně tomuto tvrzení odporuje i skutečnost, že všech 100 prodaných kusů těžebních boxů 8gpu má stejnou prodejní cenu 13.710 Kč (viz str. 34 Zprávy o daňové kontrole). Stejně tak přetrvaly pochybnosti o využití dovezeného zboží dle jednotného celního dokladu MRN 21CZ650001DZFN5K2, když žalobce nijak neprokázal, jaké komponenty má na skladu, resp. jejich použití pro sestavení 10 strojů určených k prodeji, když nedoložil skladovou ani jinou evidenci (viz str. 40 Zprávy o daňové kontrole).
- [115] V průběhu odvolacího řízení byla vydána výzva č.j. 7874779/23/20002-52524-106559, v níž správce daně vyzval žalobce k prokázání, že část dovezených komponent byla ke dni 31. 12. 2022 ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 zákona o DPH součástí skladových zásob žalobce, příp. sestavených těžebních strojů. Správce daně konkrétně vyzval žalobce k doložení, které komponenty má dosud na skladě a jaké komponenty jsou zabudované do strojů a do kterých konkrétně, a k doložení inventurního soupisu majetku ke dni 31. 12. 2021 a ke dni 31. 12. 2022 vč. inventarizačního zápisu, ze kterých bude zřejmá zásoba předmětných komponent na skladu žalobce; k doložení účetních záznamů, jakým způsobem bylo o předmětných komponentech ode dne pořízení do současnosti účtováno dle zákona o účetnictví, resp. k doložení, jak (na jaký účet a kdy) byly doklady týkající se dovezeného zboží zaúčtovány, na jakých účtech, jakým způsobem a ve kterých dnech bylo účtováno o spotřebě předmětných komponent, kdy byly jaké komponenty ze skladu odvolatele vyskladněny a na jakém účtu a ke kterému datu bylo účtováno o tom, že se předmětné dovezené komponenty staly součástí strojů na těžbu kryptoměn; ke sdělení, na jakém účtu a ke kterému datu bylo účtováno o zhotovených těžebních strojích, jejichž součástí měly být předmětné dovezené komponenty.
- [116] Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech [68] až [72] uvedl, že z žalobcem doložených inventarizací nevyplývá, že by předmětné komponenty byly součástí jeho skladových zásob, když správci daně zároveň nebyly předloženy žádné účetní záznamy k tomu, jak bylo o dovezeném zboží účtováno, ani jaké komponenty dovezené z Číny má žalobce skladem. Dle žalovaného tak žalobce nedoložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal, že předmětné dovezené komponenty byly ke dni 1. 1. 2022 (resp. ke dni 31. 12. 2021) a ke dni 1. 1. 2023 (resp. ke dni 31. 12. 2022) jeho obchodním majetkem ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 zákona o DPH, resp. součástí skladových zásob, přestože byl k tomu správcem daně vyzván. Rovněž žalovaný poukázal na místní šetření ze dne 30. 11. 2023, při kterém bylo sice zjištěno, že žalobce využívá část místnosti jako sklad zboží, ale předmětné komponenty zde nebyly nalezeny. Ani Smlouva o skladování uzavřená mezi žalobcem a p. R. K., majitelem nemovitosti, tvrzení žalobce dle žalovaného nepotvrzuje, neboť jejím předmětem

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

(tj. skladovaným zbožím) se rozumí pouze výkonné počítače RIG. Dle žalovaného tedy žalobce neprokázal, jakým způsobem využil či využije části dovezených komponent z Číny v podobě 140 ks double relay usb watchdog dle jednotného celního dokladu MRN 21CZ6500001K62M4M8 a komponent dle celního dokladu MRN 21CZ6500001DZFN5K2 v rámci své ekonomické činnosti.

- [117] Soud, ve shodě s žalovaným, nepochybně argument žalobce, že každá počítačová soustava je (do jisté míry) unikátní, nicméně, správce daně dle názoru soudu v průběhu řízení přestřel dostatečně důvodné pochybnosti ohledně využití 140 ks relay usb watchdog v rámci ekonomické činnosti žalobce, a to zejména z důvodu, že počet dovezených kusů (140) neodpovídal množství mineboxů na vydaných fakturách (101). Žalobce totiž v průběhu řízení nijak nedoložil své tvrzení, že do některých mineboxů namontoval více kusů Double relay usb watchdog. To vše za situace, že správce daně velmi přílehavě poukázal na to, že všech 100 ks prodaných těžebních boxů 8gpu má stejnou prodejní cenu. Ta by se však dle soudu měla při různém počtu použitých komponentů, logicky lišit.
- [118] K námitce, že si daňové orgány vůbec neověřovaly u společnosti MJ group, jaké konkrétní zboží jí bylo dodáno, soud uvádí, že žalobce předně v řízení nedoložil žádnou skladovou evidenci, která by zachycovala pohyb předmětného zboží od jeho pořízení od čínské společnosti až po jeho dodání společnosti MJ group. Na straně žalobce tedy dle názoru soudu neexistuje žádný důkaz o tom, jak s danými komponenty v rámci své ekonomické činnosti naložil, což je nutné považovat za klíčovou okolnost dané větve tohoto případu.
- [119] Soud tak dospěl k závěru, že daňové orgány při zjišťování skutkového stavu v této části nároku žalobce na odpočet daně nepochybily, když zároveň z výše rekapitulovaných zjištění vyplývá, že tyto ve vztahu k této části nároku dodržely svou povinnost předně důvodné pochybnosti ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu. Soud se tak neztotožnil s námitkou žalobce, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno.
- [120] Ani námitky uvedené ve čtvrté části žaloby proto soud neshledal důvodnými.
- [121] Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.
- [122] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Praze dne 31. července 2025

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. S.