



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **ARCHKES a. s.**, Vyšehradská 1349/2, Praha 2, zastoupené advokátem Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2024, čj. 18456/24/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2025, čj. 6 Af 14/2024-55,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podstatou sporu je otázka unesení důkazního břemene ve vztahu k naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku žalobkyně na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*ZDPH*).

1. Popis věci a průběh předchozího řízení

[2] U žalobkyně proběhla daňová kontrola zaměřená mimo jiné na uplatnění nároků na odpočet daně z přidané hodnoty (*DPH*) podle § 72 a § 73 *ZDPH*, a to z přijatých plnění od dodavatele MJ group s. r. o. v podobě 96 ks grafických karet Gainward RTX 2060S. Daňové orgány nárok žalobkyně na odpočet *DPH* neuznaly. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (*správce daně*) platebním výměrem vyměřil žalobkyni za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2021 *DPH* ve výši 384 691 Kč. Její odvolání proti platebnímu výměru žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Žalobkyně proto podala žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji zamítl.

2. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (*stěžovatelka*) proti rozsudku městského soudu podala kasační stížnost opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje v tom, že se městský soud nezabýval její argumentací stran vynaložených prostředků na nákup jiných grafických karet a stran stavu grafických karet. V bodech 45–65 prý aplikací obecných východisek nepřezkoumatelnost rozsudku „znásobil,“ neboť se zabýval otázkami, které stěžovatelka k přezkumu vůbec nepředložila (např. přenos důkazního břemene v odvolacím řízení). Stěžovatelka rovněž vytýká městskému soudu, že převzal vzájemně rozporná tvrzení žalovaného.

[5] Stěžovatelka tvrdí, že rozhodnutí žalovaného je nepřehledné a vnitřně rozporné. Žalovaný totiž uvedl, že grafické karty byly využity k těžbě kryptoměny, zároveň však tvrdil, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně. Žalovaný tedy současně zpochybňoval existenci plnění, režim zdanění i prokázání podmínek nároku na odpočet daně, což si navzájem odporuje.

[6] Finanční orgány provedly dvě místní šetření (v roce 2022 a 2023), přičemž uzavřely, že se při obou místních šetřeních v prostorech pronajatých stěžovatelkou nacházely tzv. rigy (těžební přístroje na kryptoměnu) a ty při obou místních šetřeních obsahovaly shodné grafické karty, což však stěžovatelka popírá. Podle ní se při místním šetření v roce 2022 jednalo o grafické karty nVidia 1070 Ti a 1080 Ti, nikoliv o grafické karty Gainward. Doložila proto také fotografie údajně prokazující, že grafické karty Gainward nemohly být využívány k těžbě kryptoměny, neboť je zjevné, že nejeví známky použití. Nemůže se proto jednat o grafické karty, které byly v provozu již při místním šetření v roce 2022. Stěžovatelka předložila rovněž výpis ze systému BIOS, v němž se nachází identifikace grafických karet zasazených do jednotlivých rigů. Dále tvrdí, že s ohledem na model grafických karet nebylo možné v roce 2023 zakoupit grafické karty Gainward a nedávalo by to s ohledem na hodnotu DPH žádný smysl. Ani totožné umístění štítků na přístrojích nemůže vést k závěru, že se jednalo o stejná zařízení. Shodné závěry platí i v případě mřížek k uchycení grafických karet do rigů. Z toho žalovaný dovozuje, že se jedná o shodné grafické karty. Vizuální odlišnost mřížek k umístění grafických karet prý však nic nedokazuje, neboť je rozhodné, jaká grafická karta je v nich uchycená.

[7] Městský soud se protichůdnými tvrzeními žalovaného nezabýval, když v bodu 94 rozsudku odkázal na bod 56 rozhodnutí žalovaného, podle kterého nebyly odstraněny pochybnosti o tom, že grafické karty sloužily k těžbě kryptoměn. Ve stejném bodu ovšem konstatuje, že nebylo prokázáno využití těchto grafických karet v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky. V bodech 90, 94 a 106 městský soud převzal závěry žalovaného o tom, že grafické karty sloužily k těžbě kryptoměn. Rovněž městský soud tak rozsudek založil na zcela protichůdných závěrech. Bylo-li prokázáno, že grafické karty sloužily k těžbě kryptoměn, bylo zcela nadbytečné se zabývat tím, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno stran nároku na odpočet DPH, neboť v takovém případě nárok na odpočet daně ze zákona nikdy nevznikne. Ztotožnil-li se však městský soud se závěrem žalovaného o neprokázání skutečnosti, že grafické karty sloužily k ekonomické činnosti stěžovatelky, pak nad míru hraničící s jistotou nemohly být grafické karty užity k těžbě kryptoměn. V případě místních šetření konaných v roce 2022 a v roce 2023 se proto nemohlo jednat o tytéž rigy s totožnými

pokračování

grafickými kartami. Byť žalovaný tvrdí, že se jedná o stejné grafické karty, neoznačil pochybnosti, ze kterých vyvodil tento závěr, a neunesl tak důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka dodává, že jí nemůže být přičítáno k tíži, že si grafické karty ponechala na skladu. Pokud by je totiž prodala, připravila by se o významný důkazní prostředek.

[8] Finanční orgány prý rovněž pochybily, když provedly tzv. skrytý výslech T. Chovance, jednatele společnosti NANNYCORN s. r. o., která stěžovatelce spravovala těžební zařízení na bázi tzv. housingu. Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením městského soudu, podle kterého se jednalo o vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu. T. Chovanec nebyl poučen o tom, že podává vysvětlení, a ani správní orgány tak úkon neoznačily. Obsah a rozsah informací uvedených v protokolu neodpovídá souvislému vyjádření osoby na jednu zcela obecnou otázku. T. Chovanec svojí odpovědí prakticky pokryl všechny okolnosti od povahy prostor a jejich vybavení, internetu, vyúčtování energií, údržby, oprav a monitoringu, na který se však správce daně dle vyjádření vůbec netázal. Jednalo se tudíž fakticky o skrytý výslech svědka, který reagoval na různé okolnosti provozu. Tím městský soud překročil své pravomoci.

[9] Nezákonnosti se dopustil žalovaný rovněž neprovedením svědecké výpovědi J. Kotásky. Ten se měl mimo jiné vyjádřit ke grafickým kartám, které byly při místních šetřeních posuzovány a vysvětlit způsob umístění štítků na těžebních přístrojích.

[10] **Žalovaný** vyloučil tvrzení stěžovatelky, že rozhodnutí založil na protichůdné argumentaci. V průběhu řízení totiž správní orgány reagovaly na jednotlivé verze příběhu stěžovatelky, což svědčí o dialogu mezi subjekty daňového řízení. Stěžovatelka totiž v první reakci na kontrolní zjištění uvedla, že grafické karty využila k těžbě kryptoměn, proto (dožadovaný) správce daně na místě provedl šetření. Ověřil si probíhající těžbu kryptoměny dle jejího tvrzení a uzavřel, že těžba kryptoměny není předmětem daně dle § 2 odst. 1 ZDPH, proto stěžovatelce nemohl přiznat nárok na odpočet DPH. Další její tvrzení se nepodařilo prokázat. Po celou dobu řízení tedy bylo posuzováno, jak stěžovatelka grafické karty použila (tj. zda je využila k ekonomické činnosti). Stěžovatelka prý v kasačních námítkách „slovíčkaří“ a její tvrzení jsou zcela nelogická. Stěžovatelka v podání ze dne 10. 11. 2021 totiž výslovně uvedla, že grafické karty byly využity k těžbě kryptoměn. Po zjištění, že v takovém případě nelze přiznat nárok na odpočet daně, své tvrzení změnila. Nepodařilo se jí však prokázat skutečnosti o ekonomickém využití grafických karet.

[11] Žalovaný přisvědčil stěžovatelce potud, že městský soud nesprávně vyhodnotil místní šetření jako podání vysvětlení T. Chovancem dle § 79 daňového řádu. To však nemá vliv na zákonost rozsudku (viz např. rozsudky NSS ze dne 14. 10. 2005, čj. 6 Ads 57/2004-59; ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 102/2005-65). Dle žalovaného se nejednalo o podání vysvětlení ani o skrytý výslech svědka, nýbrž o místní šetření, při kterém T. Chovanec popsal stroje v místnosti a způsob fakturace za jejich služby. Při tomto místním šetření žalovaný pořídil fotografie, ze kterých následně vycházel. Závěry správce daně ani žalovaného tak nejsou založeny na výpovědi T. Chovance, nýbrž na těchto fotografiích.

[12] K tvrzení, že při obou místních šetřeních byla na fotografiích zachycena odlišná zařízení, nebylo dle žalovaného prokázáno, že fotografie doložené stěžovatelkou zachycují grafické karty z prvního místního šetření. Skutečnost, že grafické karty na fotografiích nejsou zaprášené, nemá vypovídající hodnotu. Před pořízením fotografií totiž mohly být grafické karty vyčištěny. Taktéž není pravdivé tvrzení o tom, že vzhled mřížek grafických

karet není rozhodný. Stěžejní je, že vzhled této části grafických karet je v rámci jedné produktové řady grafických karet stejný; naopak u různých typů a výrobců je tato mřížka rozdílná. Stěžovatelka neuvádí žádné vysvětlení, které by tuto skutečnost věrohodně zpochybnilo. Na prvním místním šetření (konaném v roce 2022) zjistil správce daně 96 ks stejných grafických karet jednoho typu (A) a 24 ks stejných grafických karet jiného typu (B), kdy shoda grafických karet vychází ze vzhledu přichycení grafické karty k mřížce. Počet zabudovaných grafických karet typu A odpovídá počtu grafických karet řady Gainward RTX 2060s dodaných stěžovateli, z nichž nebyl uznán odpočet DPH. Při druhém místním šetření (konaném v roce 2023) pak byla zjištěna zařízení s 96 ks typově shodnými grafickými kartami a 24 ks jiných, avšak též vzájemně typově shodných grafických karet. Vzhled mřížky grafických karet je tak stěžejní pro závěr, že při obou místních šetřeních se v daném prostoru nacházela identická zařízení.

[13] Stěžovatelka navrhla výslech J. Kotáska za účelem prokázání konfigurace sítě, přičemž ale vzhledem k tomu, že toto tvrzení stěžovatelky žalovaný akceptoval, požadavek na provedení této výpovědi byl bezpředmětný. Teprve v kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že J. Kotásek měl vysvětlit i způsob umístění štítků. Stěžovatelka tedy mění důvody pro provedení svědecké výpovědi, což ale nemůže založit nezákonnost postupu žalovaného. J. Kotásek je nadto předsedou představenstva stěžovatelky, což ovlivňuje využití jeho svědecké výpovědi jako důkazu.

[14] Ve vztahu k hodnocení pojistné smlouvy je stěžejní, že z poměru zastoupení grafických karet je zřejmé, že se nemohla vztahovat k projednávaným těžebním zařízením. Pojistná smlouva proto neprokazuje, že se při místním šetření v roce 2022 v zařízeních nacházely grafické karty než značky Gainward. Výpisy z BIOS pak nelze ztotožnit s rigy, které byly finančnímu úřadu předvedeny při místním šetření z roku 2023. Zároveň z nich nelze osvědčit, že tyto stroje nebyly od jejich pořízení (tedy téměř tři roky) v provozu.

[15] Žalovaný uvedl, že pořízení dvou sad grafických karet nebylo v průběhu daňového řízení řešeno. Stěžovatelka doložila fotografie grafických karet, ale při místním šetření konaném v roce 2023 se v místě, které stěžovatelka označila za sklad, nacházela pouze jedna sada grafických karet zabudovaných do těžebních přístrojů. Další grafické karty nebyly správci daně předvedeny, a to navzdory tomu, že se místní šetření konalo na základě předchozí domluvy se stěžovatelkou. Ta tvrdí, že se jedná o odlišné grafické karty než ty, které byly zjištěny při prvním místním šetření. Neponechala si však ony „jiné“ systémy určené k těžbě kryptoměn, které správce daně při prvním místním šetření ohledal, aby demonstrovala jejich rozdílnost. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jelikož pouze u rozsudku přezkoumatelného je možno posoudit jeho zákonnost a věcnou správnost.

[17] Stěžovatelka namítá, že městský soud – obdobně jako žalovaný – opřel rozhodnutí o vzájemně si odporující závěry. Takové pochybení však NSS v napadeném rozsudku neshledal. Naopak má za to, že stěžovatelka v kasační stížnosti závěry městského soudu značně zkresluje. Není totiž pravda, že by městský soud (či žalovaný) současně dovozoval, že stěžovatelka využila grafické karty značky Gainward k těžbě kryptoměny, a zároveň

pokračování

uzavřel, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání použití předmětného plnění pro ekonomickou činnost. Z odůvodnění napadeného rozsudku jsou totiž dostatečně patrné úvahy městského soudu i důvody, pro které žalobu zamítl. Je tak zřejmé, že městský soud zastával jen druhý ze zmíněných závěrů, tedy že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání využití grafických karet pro ekonomickou činnost.

[18] Stěžovatelka uvedla, že městský soud opomenul její námitky ve vztahu k nesmyslnosti obstarání zcela nových a nepoužitých grafických karet a rovněž se nevyjádřil k samotnému stavu grafických karet. K tomu NSS konstatuje, že „námitka“ stěžovatelky k nemožnosti obstarat totožné grafické karty byla spíše řečnickou otázkou stěžovatelky či povzdechem (viz bod 15 žaloby), přičemž s touto verzí „příběhu“ nepracoval ani žalovaný, tedy nic takového nikdy netvrdil. Co se týče tvrzení stěžovatelky, že se městský soud nezabýval námitkou ohledně stavu grafických karet, odkazuje NSS na bod 96 napadeného rozsudku, ve kterém městský soud tuto žalobní námitku vypořádal. Nepřezkoumatelnost rozsudku nelze dovodit ani z aplikace obecných východisek uvedených v bodech 45–65 rozsudku. Uvedená obecná východiska se totiž k posuzované věci vztahují a nemohou založit nepřezkoumatelnost.

[19] NSS tedy činí dílčí závěr, že rozsudek městského soudu je přezkoumatelný. Tato námitka proto není důvodná.

[20] Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu stanoví, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. To znamená, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat. Tíží jej tedy jak břemeno tvrzení, tak povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení (a na to navazující povinnosti tvrzení prokázat) vychází v nyní posuzovaném případě zejména z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*.

[21] Stěžovatelka má za to, že městský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit pro nepřezkoumatelnost, jelikož rozhodnutí žalovaného stojí na vzájemně rozporných závěrech: na jedné straně totiž žalovaný uvedl, že grafické karty byly využity k těžbě kryptoměny, zároveň však konstatoval, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Dospěl-li žalovaný k závěru, že grafické karty byly používány k těžbě kryptoměny, bylo by prý zcela nadbytečné zabývat se tím, zda unesla důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet DPH. V takovém případě by jí totiž nárok na odpočet daně ze zákona vůbec nevznikl. Pokud se však současně městský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že nebylo prokázáno využití grafických karet k ekonomické činnosti stěžovatelky, pak nemohly být tyto karty s praktickou jistotou užívány k těžbě kryptoměn.

[22] Stěžovatelka se však mýlí, neboť žalovaný rozhodnutí na protichůdných závěrech nezaložil. Z jeho rozhodnutí (i z napadeného rozsudku) je totiž zjevný závěr, že stěžovatelka ve vztahu k přijatému plnění (tj. k nákupu grafických karet Gainward) neprokázala jejich využití v rámci své ekonomické činnosti podle § 72 odst. 1 ZDPH (viz např. bod 24 a bod 78 rozhodnutí žalovaného). Není tedy pravda, že by správní orgány uzavřely, že stěžovatelka grafické karty využívala k těžbě kryptoměny, nebo že by snad zpochybňovaly existenci samotného plnění (viz rovněž bod 94 rozsudku). Stěžovatelka uvedla, že městský soud (body

90, 94 a 106) přijal závěry žalovaného, že grafické karty sloužily k těžbě kryptoměn. Ve skutečnosti však městský soud v bodu 94 rozsudku právě naopak výslovně uvedl, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH je neprokázání využití plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky a existující důvodné pochybnosti o skutečném využití grafických karet. Žalovaný i městský soud se těžbou kryptoměny zabývali z důvodu tvrzení stěžovatelky a uvedli, že přetrvávaly pochybnosti žalovaného o tom, zda stěžovatelka grafické karty skutečně využívala v rámci své ekonomické činnosti. Jak uvedl žalovaný v reakci na kasační stížnost, správce daně v průběhu řízení pouze reagoval na jednotlivé skutkové verze stěžovatelky.

[23] Dospěl-li městský soud (a také žalovaný) k závěru, že nebylo prokázáno využití grafických karet v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky, pak je logické i tvrzení v tom smyslu, že existovaly důvodné pochybnosti o tom, k čemu byly grafické karty ve skutečnosti používány – tedy zda nebyly využívány k těžbě kryptoměny. Žalovaný totiž netvrdil, že by bylo prokázáno jejich využití k těžbě kryptoměn, ale jeho pochybnosti ho dovedly k domněnce, že tomu tak mohlo být, a to s ohledem na prvotní tvrzení stěžovatelky a doložené dokumenty (bod 56 rozhodnutí žalovaného). Těžbu kryptoměn pro vlastní potřebu pak nelze považovat za využití v rámci ekonomické činnosti podle § 72 odst. 1 ZDPH, což stěžovatelka nezpochybňovala.

[24] Stěžovatelka totiž v reakci na výzvu finančního úřadu ohledně využití grafických karet nejprve sama uvedla, že se jedná „o majetek – těžební stroje na bitcoin“ (viz č. l. 25 správního spisu). V žalobním řízení uvedla, že žalovaný „využil jejího neobratného vyjádření, kterým se na počátku daňové kontroly vyjadřovala obecně.“ Reakce stěžovatelky stran využití grafických karet byla ovšem uvedena ke konkrétnímu daňovému dokladu o přijatém plnění a nelze tedy říci, že šlo o „obecné tvrzení“. Naopak stěžovatelka nyní svou reakci bagatelizuje. S ohledem na průběh daňové kontroly a výše vymezené rozložení důkazního břemene je její tvrzení stěžejní, neboť právě od něj se odvíjí další průběh daňové kontroly – tedy zda správce daně uvěří verzi daňového subjektu, nebo jej vyzve k doložení dalších podkladů. Správce daně na základě reakce stěžovatelky provedl šetření v místě, kde měla těžit kryptoměnu, aby si ověřil existenci těžebních přístrojů. Na tomto místě se nacházelo několik aktivních strojů na těžbu kryptoměny, které spravovala společnost NANNYCORN s.r.o. na základě smluvního vztahu se stěžovatelkou. Následně správce daně stěžovatelku informoval, že tato činnost není předmětem daně dle ZDPH a nemůže jí proto přiznat nárok na odpočet DPH. V tuto chvíli stěžovatelka své původní tvrzení změnila a nově uvedla, že se grafické karty nachází nepoužité na skladě (viz č. l. 50, s. 8 správního spisu).

[25] V tomto ohledu je stěžejní rozložení důkazního břemene. Úkolem stěžovatelky v daňovém řízení bylo tvrdit a prokázat ekonomické využití grafických karet Gainward ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH (viz § 92 odst. 3 daňového řádu). Naproti tomu správní orgány nesly podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Nebylo tedy jejich povinností prokázat jinou skutkovou verzi příběhu, ale pouze označit konkrétní pochybnosti nasvědčující tomu, že daňový subjekt uvedl údaje v rozporu se skutečností.

[26] Stěžovatelka byla správními orgány opakovaně vyzvána k doložení skutečnosti, že grafické karty využila v rámci ekonomické činnosti. Na základě výzvy proto předložila

pokračování

fotografie grafických karet, dodatek k pojistné smlouvě na jiný typ grafických karet, inventurní soupis, způsob účtování přijatého plnění a výpis ze systému BIOS. Na žádost stěžovatelky provedl správce daně rovněž druhé místní šetření ve skladu, kde měla stěžovatelka údajně grafické karty uloženy. Stěžovatelka se v tomto ohledu zaměřila výhradně na prokazování skutečnosti, že tyto grafické karty nebyly součástí těžebních zařízení, na kterých probíhala těžba kryptoměny při prvním místním šetření, a je podle ní stěžejní, zda se při místních šetřeních jednalo o totožné grafické karty.

[27] Stěžovatelka však stále opomíjí svou roli v daňovém řízení a požadavky správce daně, který stěžovatelku opakovaně vyzval k doložení skutečností, jak využila grafické karty k ekonomické činnosti. V reakci na požadavky správce daně stěžovatelka uvedla, že se grafické karty nachází ve skladu. Ve světle předchozích tvrzení stěžovatelky pojal žalovaný důvodné pochybnosti o skutečném využití grafických karet a tyto pochybnosti konkrétně označil. Předně uvedl, že sklad je ve skutečnosti stejná místnost, ve kterém původně probíhala těžba kryptoměny a kde proběhlo první místní šetření. Následně se vyjádřil i k jednotlivým námitkám, které stěžovatelka uvádí i v kasační stížnosti (ty vypořádal rovněž městský soud v napadeném rozsudku). Samotný stav grafických karet (tedy jejich čistota) zachycený na fotografiích neproazuje, že nebyly využívány k těžbě kryptoměny. Při porovnání skutečností zjištěných při místních šetřeních žalovaný rovněž vyzdvihl, že byl zjištěn stejný počet rigů s totožným vzhledem mřížky, přičemž odpovídal rovněž poměr rozložení grafických karet dle jednotlivých typů (24:96 ks grafických karet).

[28] Z doložené pojistné smlouvy na jiný typ grafických karet je pak znatelný jiný poměr grafických karet (118:2 ks) a pojistná smlouva dle žalovaného neproazuje, že se v těžebních přístrojích nacházely jiné grafické karty nežli karty Gainward. Podstatná je dle žalovaného rovněž skutečnost, že grafické karty zachycené na stěžovatelkou předložených fotografiích není možné jednoznačně ztotožnit s grafickými kartami demonstrovanými na druhém místním šetření. Ty totiž nebyly opatřeny výrobním číslem s označením. Žalovaný se vyjádřil rovněž k výpisu ze systému BIOS, když uvedl, že předložené výpisy nelze ztotožnit s rigy, které byly správcem daně předvedeny při místním šetření z roku 2023, a zároveň z nich nelze osvědčit, že tyto stroje nebyly od jejich pořízení v provozu (viz bod 54 rozhodnutí žalovaného). Na závěr pak žalovaný uvedl, že ani změněné tvrzení, že se grafické karty dosud nachází na skladě stěžovatelky, by nemohlo obstát ve vztahu k povinnosti prokázat využití grafických karet v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky. Ta totiž neuvedla, např. proč je má po tak dlouhou dobu na skladu.

[29] NSS s hodnocením žalovaného souhlasí. Správní orgány podle něj unesly důkazní břemeno ohledně označení důvodných pochybností stran skutečného využití grafických karet. Stěžovatelka pak nedoložila podklady, které by tvrzení správních orgánů vyvrátily, a neprokázala využití grafických karet k ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.

[30] Argument stěžovatelky, že s ohledem na model grafických karet nebylo možné v roce 2023 zakoupit grafické karty Gainward a nedávalo by to s ohledem na hodnotu DPH žádný smysl, nepovažuje NSS za relevantní, neboť s takovou verzí správní orgány nepracovaly. Co se týče argumentace, že vizuální odlišnost mřížek nic neproazuje, jedná se o nepřipustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ačkoliv tak učinit mohla.

[31] Nepřipustná je rovněž námitka, podle níž městský soud nesprávně porozuměl povaze fotografií, které byly v odvolacím řízení předloženy. Stěžovatelka tvrdí, že závěr městského

soudu v bodu 95 rozsudku o „rozdílnosti“ grafických karet nedává smysl, neboť fotografie týkající se karty se sériovým číslem S/N: B5210075260 zachycují pouze vnější opláštění (šasi) grafické karty, nikoliv kompletní kartu. V bodu 95 napadeného rozsudku však městský soud rekapituluje výhradně závěry žalovaného. Stěžovatelka tuto námitku mohla vznést již v žalobě, nicméně tak neučinila. Kasační stížnost neslouží k uplatňování nových skutečností či argumentů, jež nebyly předmětem řízení před městským soudem.

[32] Stěžovatelka dále nesouhlasí s hodnocením městského soudu ve vztahu k „výpovědi“ T. Chovance při místním šetření. Městský soud totiž uzavřel, že se jednalo o vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu. Podle stěžovatelky se jednalo o skrytý výslech.

[33] NSS konstatuje, že se o skrytý výslech svědka nejednalo. To vysvětlil již městský soud, který v bodu 72 uvedl, že dožádaný správce daně nekladl T. Chovancovi žádné dotazy a ve skutečnosti si pouze „mapoval terén.“ V tomto smyslu odkázal na rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 9 Afs 95/2012-37, ve kterém je uvedeno, že při místním šetření nelze klást třetím osobám dotazy a následně je využít jako důkaz svědeckou výpovědí. Nelze však spatřovat problém v tom, aby procesní význam těchto vyjádření byl chápán toliko jako *vysvětlení* 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). S tímto závěrem koresponduje i názor vyjádřený v komentáři k daňovému řádu: „*Pokud jednání s třetí osobou vede pouze k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení či zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami, pak se nejedná o výslech svědka.*“ (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 80 [Obsah místního šetření]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 339.) To se stalo i v nyní projednávaném případě. Jak je totiž patrné z protokolu o místním šetření, pan Chovanec jakožto jednatel společnosti NANNYCORN s. r. o. vysvětlil správci daně, jak probíhá těžba kryptoměny a jeho služby stěžovatelce v rámci smlouvy o housingu. Informaci o existenci těchto skutečností (tj. smlouvy o housingu, místa těžby kryptoměny, vyúčtování od společnosti NANNYCORN atp.) již měl správce daně od stěžovatelky. Při místním šetření tyto informace pouze ověřoval a T. Chovanec mu přiblížil způsob jejich spolupráce.

[34] NSS v citovaném rozsudku uvedl, že problematické by bylo využití informací z vysvětlení, které by šly nad rámec předložených listin (tj. zdrojem informace by bylo vyjádření, nikoli listina), při popisu skutkového stavu v rozhodnutí. To se však v nyní posuzovaném případě nestalo – správce daně i žalovaný využili pouze podklady, které jim poskytla sama stěžovatelka, a fotografie pořízené při místním šetření. Uzavřel-li městský soud, že se jednalo o vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu, musí NSS tento závěr městského soudu korigovat. Jednalo se totiž zjevně o „vysvětlení“ ve smyslu citovaného rozsudku. Tím však městský soud nezaložil nezákonnost napadeného rozsudku. Nelze pak ani uzavřít, že městský soud tím vybočil ze svých pravomocí. Z odůvodnění napadeného rozsudku je totiž patrné, že reagoval na námitku stěžovatelky.

[35] NSS neshledal pochybení ani v neprovedení výsledku J. Kotáska. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že tímto chtěla prokázat konfiguraci sítě a umístění štítků na zařízeních. V žalobě ovšem stěžovatelka výslovně uvedla, že výslech J. Kotáska navrhovala za účelem prokázání konfigurace sítě, nikoliv proto, aby vysvětlil umístění štítků na zařízeních. K těmto námitkám stěžovatelky se městský soud podrobněji vyjádřil v bodech 104 a 105 napadeného rozsudku a NSS se s tímto vypořádáním ztotožňuje.

pokračování

[36] Na závěr NSS uvádí, že neshledal, že by stěžovatelce ze strany žalovaného bylo kladeno k tíži ponechání grafických karet na skladě, jelikož žalovaný pouze zpochybnil logiku takového jednání.

4. Závěr a náklady řízení

[37] Z uvedených důvodů NSS kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti NSS rozhodl podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 11. prosince 2025

Vojtěch Šimíček v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Alena Filipová