



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobkyně: **TERABYTE s.r.o.**, IČO 05784891, se sídlem Šardice 788, zast. Mgr. Martinem Pujmanem, advokátem se sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2023, č. j. 29368/23/5300-22443-712892, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2025, č. j. 31 Af 45/2023-122,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2025, č. j. 31 Af 45/2023-122, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 9. 2023, č. j. 29368/23/5300-22443-712892, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v celkové výši **68 806 Kč** k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Martina Pujmana, advokáta se sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem projednávané věci je posouzení, zda žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně v rozporu s principem zákazu zneužití práva.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti dvaceti dvěma rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 7. 2. 2023 (platebním a dodatečným platebním výměřům na daň z přidané hodnoty [dále též „DPH“] za období 2017 – 2019), kterými byla žalobkyni doměřena daň a stanoveno penále v celkové

výši více než 23 mil. Kč. Daňové orgány totiž dospěly k závěru, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění v rozporu s principem zákazu zneužití práva.

[3] Žalobkyně provozovala datové centrum, na jehož zbudování získala dotaci. Datové centrum dále pronajímala australské společnosti DIAMOND PICKAXE PTY LTD (dále jen "DIAMOND"), která jeho výpočetní výkon používala k těžbě kryptoměn.

[4] Dle zjištění daňových orgánů uplatňovala žalobkyně nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která spočívala v pořízení a provozování datového centra. Poskytnutí služby (pronájem datového centra) vykazala jako uskutečnění plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Jednalo se tedy o plnění, které nepodléhalo tuzemské DPH na výstupu, současně však zakládalo nárok na odpočet daně na vstupu u souvisejících přijatých plnění. Daňové orgány vycházely z informace Generálního finančního ředitelství č. j. 18809/22/7100-40050-205680 k daňovému posouzení transakcí s kryptoměnami, ze které vyplývá, že dle platné právní úpravy a soudních rozhodnutí se v případě uskutečňování těžby kryptoměn pro vlastní účely nejedná o předmět DPH podle § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Pokud by žalobkyně uskutečňovala těžbu kryptoměn sama, přičemž by ji následně směnila za zákonné platidlo, zboží nebo služby, neměla by nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění z pořízení technického vybavení a jeho provozu. Jelikož však žalobkyně pronajala výkon datového centra pro těžbu kryptoměn jiné osobě za úplatu, šlo o poskytnutí služby, přičemž žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých plnění souvisejících s výstavbou a provozem datového centra. Zároveň poskytnutí služby spočívající v pronájmu datového centra podléhalo dani na výstupu. Žalobkyně poskytla službu subjektu ze třetí země, to však neznamená, že by se nejednalo o zdanitelné plnění z pohledu evropské právní úpravy. V takovém případě se uplatňuje princip tzv. reverse charge, kdy daň ze zdanitelného plnění neodvádí poskytovatel služby, ale její příjemce. Vlivem poskytnutí služby australské společnosti, kterou žalobkyně zapojila do řetězce obchodních korporací podílejících se na těžbě a prodeji kryptoměn (popř. směně za platidla) s cílem obejít právní úpravu DPH, tak dosáhla žalobkyně stavu, kdy získala daňové zvýhodnění. Uplatnila totiž plný nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění, která byla využita pro potřeby plnění na výstupu, ze kterých však nebyla v konečném důsledku daň odvedena, jelikož australská společnost nebyla k příslušné dani v Austrálii (GST – Goods and Service Tax, ekvivalent české DPH, pozn. NSS) ani registrována.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou, kterou krajský soud napadeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou. Krajský soud předně uvedl, že jelikož je řada žalobních námitek obecného rázu, zabýval se jimi pouze v obecné rovině. Dodal, že není oprávněn za žalobkyni domýšlet argumenty. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným v závěru o porušení zákazu zneužití práva, neboť činnost žalobkyně neměla žádné ekonomické opodstatnění, jak se snažila tvrdit v žalobě. Ostatně cena za pronájem datového centra nebyla hrazena pravidelně, což je jedna z klíčových okolností projednávané věci. Zároveň soud ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že zjištěné skutečnosti jsou dostatečné pro závěr, že žalobkyně věděla, že společnost DIAMOND daň neplatí. Podstatné je, že pokud by žalobkyně těžila kryptoměnu sama, neměla by nárok na odpočet daně z pořízení datového centra. Protože žalobkyně pronajala výkon centra australské společnosti, která

pokračování

z přijaté služby neodvedla ekvivalent DPH (australskou GST), obešla tak právní úpravu systému DPH. Minimálně v počátečním období těžby pak byl osud kryptoměn určován jednatelem žalobkyně, což potvrdil i svědek T. (podílel se na vývoji – programování – burzy, pozn. NSS).

[6] Krajský soud se ztotožnil i s tvrzením žalovaného, že jednatel žalobkyně, pan Zdeněk Vavřina, uváděl nepravdivé a neúplné údaje. Naopak krajský soud přisvědčil žalobkyni, že žalovaný učinil závěr o zneužití práva na základě jiných důvodů než finanční úřad, což však krajský soud nepovažoval za nezákonné. Daňové řízení tvoří jeden celek a žalovaný seznámil žalobkyni se změnou právního názoru a umožnil jí se vyjádřit. Nesprávný výklad australské právní úpravy provedený finančním úřadem je tedy nerozhodný. Zjištění žalovaného o personálním propojení žalobkyně a společnosti DIAMOND považoval krajský soud za dostatečně podložené v celkovém souhrnu s dalšími zjištěnými skutečnostmi. Krajský soud nesouhlasil se žalobkyní, že by daňové orgány opomíjely některé důkazy.

[7] Ačkoliv žalobkyně namítala, že nebyly vypořádány její námitky ohledně studie proveditelnosti (podklad dotačního řízení, pozn. NSS), krajský soud shledal, že byt se touto námitkou správce daně dostatečně nezabýval, nejedná se o vadu. Žalobkyně totiž ani nekonkretizovala, jak jí tato skutečnost zasáhla do práv. Ve vztahu k námitkám uplatněným při výsledku svědka T. krajský soud shledal, že je finanční úřad vyhodnotil jako námitky proti postupu správce daně. Navíc žalobkyně v žalobě nekonkretizovala ani jedinou námitku, která zůstala nevypořádána. Krajský soud shledal nedůvodnou též námitku, že by finanční úřad pochybil při výsledku svědka T.. Skutečnost, že finanční úřad nevypořádal veškeré námitky vznesené při výsledku svědka, nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Ani komunikace finančního úřadu se svědkem před samotným výsledkem nepředstavuje nezákonnost. Zákon pak neukládá daňovým orgánům povinnost poskytnout tuto komunikaci daňovému subjektu. Právo žalobkyně na účast při výsledku, stejně jako možnost klást svědkovi otázky, bylo zachováno. Také předem věděla, kdo bude vyslýchán i čeho se bude výslech týkat. Žalobkyně též neuvedla, jak jí zasáhlo do práv údajné pozdní předložení listin finančním úřadem, které mu zaslal svědek T.. K jejich samotnému obsahu pak žalobkyně namítala pouze to, že jí byly předloženy v anglickém jazyce, nikoliv, že by jejich obsahu nerozuměla.

[8] Krajský soud se nezabýval námitkou zneprístupnění pohybů na účtu společnosti DIAMOND, jelikož byla uplatněna po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Stejně tak neposuzoval námitku „nestandardního jednání“ finančního úřadu při vedení spisu a nahlížení do něj, ani námitku spočívající v odlišnosti v předvolání svědka a v oznámení o tomto úkonu zasláném žalobkyni.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění do 31. 12. 2025 (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje zrušit napadený rozsudek, rozhodnutí žalovaného i platební a dodatečné platební výměry na DPH, *in eventum* navrhuje zrušit pouze napadený rozsudek a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka namítá nesprávné právní posouzení aplikace principu zneužití práva. Zdůrazňuje, že institut zneužití práva představuje krajní prostředek (*ultima ratio*), který lze aplikovat pouze tehdy, pokud jednání daňového subjektu nemá žádné jiné racionální ekonomické vysvětlení než získání daňové výhody. Odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je nutné vždy zkoumat jak objektivní, tak subjektivní prvek zneužití práva, a jejich naplnění spolehlivě prokázat.

[11] Podle stěžovatelky se krajský soud omezil na převzetí závěrů správních orgánů, aniž by se věcně vypořádal s její argumentací. Přestože sám připustil, že jednotlivá skutková zjištění nemohou obstát samostatně a rozhodující je jejich souhrn, nevěnoval pozornost jednotlivým námitkám stěžovatelky, která tato zjištění rozporovala a poskytla k nim vlastní vysvětlení.

[12] Daňové orgány a krajský soud odůvodnily závěr o zneužití práva na základě celkem šesti skutečností, a sice (i) nevymáhání dlužného nájemného za poskytnutí služby – pronájem výkonu datového centra, (ii) nepravidelné úhrady faktur podle toho, kolik peněz získala společnost DIAMOND za prodej vytěžené kryptoměny, (iii) personálního propojení stěžovatelky a společnosti DIAMOND, (iv) skutečnosti, že stěžovatelka byla jednou z personálně propojených společností, které uskutečňovaly obdobnou činnost, též požádaly o dotaci na zbudování datového centra (přitom k žádosti o dotace předložily totožnou studii proveditelnosti), kterou získaly, a následně jeho výkon pronajímaly zahraničním společností, (v) prodeje vytěžené kryptoměny na burze NAKAMOTOX provozované společností, jejímž jednatelem byl jednatel stěžovatelky, a (vi) skutečnosti, že při výpadku této burzy zprostředkovával prodej kryptoměny vytěžené společností DIAMOND přímo jednatel stěžovatelky, který současně tvrdil, že neví, k jaké ekonomické činnosti společnost DIAMOND výkon datového centra používá.

[13] Stěžovatelka zpochybňuje všech šest okolností, z nichž daňové orgány a krajský soud dovodily zneužití práva. V první řadě namítá, že neuhrazení části nájemného a jeho nevymáhání odpovídá běžné obchodní praxi a nemůže samo o sobě prokazovat zneužití práva. V praxi někdy dojde k situaci, že poskytovatel plnění neobdrží celou úplatu, je poté na jeho zvážení, zda případné právní kroky reálně povedou k vymození dlužného plnění a zda vynaložené náklady budou adekvátní předpokládanému výsledku. Stěžovatelka se domnívá, že je jí kladeno za vinu nevedení komplikovaných a nákladných přeshraničních soudních řízení, která by však k vymození dluhu nevedla. Nesouhlasí ani se závěrem o absenci ekonomického smyslu obchodního vztahu se společností DIAMOND. Uvádí, že vztah byl reálný, služba pronájmu výkonu datového centra byla skutečně poskytnuta a odběratelem využívána, přičemž za ni obdržela plnění přesahující 45 mil. Kč.

[14] Ani nepravidelné hrazení faktur podle aktuální platební schopnosti odběratele nelze podle stěžovatelky považovat za indicii zneužití práva, neboť odpovídá charakteru podnikání společnosti DIAMOND, jejíž příjmy závisely na prodeji kryptoměny. Stěžovatelka poukazuje na širokou smluvní volnost v soukromém právu.

[15] Dále stěžovatelka namítá, že personální propojení mezi spolu obchodujícími subjekty ani existence obdobných vztahů s dalšími společnostmi nemůže bez dalšího svědčit o nekalosti jednání či zneužití práva. Odkazuje přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž samotná personální provázanost takový závěr neodůvodňuje. Existence

pokračování

smluvních vztahů nedokládá, že by stěžovatelka věděla o skutečnosti, že společnost DIAMOND není registrována ke GST v Austrálii a že nemá v úmyslu hradit své závazky. Zjištění australského správce daně nepotvrzují závěry finančního úřadu ohledně zneužití práva.

[16] K tvrzení o prodeji kryptoměny prostřednictvím burzy NAKAMOTOX uvádí, že tento závěr nemá oporu v provedeném dokazování, neboť správní orgány samy připustily pluralitu odběratelů. Navíc účast jednatele stěžovatelky ve společnosti provozující tuto burzu byla podle jejího tvrzení pouze investiční, jelikož nerozhodoval o obchodních krocích společnosti. Stejně tak stěžovatelka odmítá závěr, že by její jednatel určoval osud vytěžené kryptoměny; z výpovědi svědka T. podle ní plyne pouze jednorázové zprostředkování kontaktu.

[17] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tvrzením o existenci umělé struktury vytvořené za účelem daňového zvýhodnění. Podle ní daňové orgány ani krajský soud nevymezily, v čem měla tato struktura spočívat, jaké subjekty do ní měly být zapojeny a jaké měly být jejich role. Zdůrazňuje, že společnost DIAMOND existovala již před navázáním obchodního vztahu, a nebylo prokázáno, že by stěžovatelka ovládala či ovlivňovala její rozhodování.

[18] Stěžovatelka dále brojí proti závěru, že „musela vědět“, že její obchodní partner neplní daňové povinnosti. Podle ní tento závěr není podložen konkrétními důkazy a ignoruje jí předložená vysvětlení. Zdůrazňuje, že jejím podnikatelským záměrem bylo pronajímat výkon datového centra, nikoli těžit kryptoměnu, a že neměla důvod ani možnost kontrolovat daňové povinnosti svého zahraničního obchodního partnera. Finanční úřad chybně předpokládal, že stěžovatelka chtěla od počátku datové centrum využívat k těžbě kryptoměn. Tento závěr není správný, natož pak prokázaný. Stěžovatelka neměla nikdy v úmyslu těžit kryptoměnu, jak se domníval krajský soud, chtěla pouze pronajímat datové centrum a inkasovat nájemné. Odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu považuje za nepřipadné, neboť řešené věci jsou podle ní skutkově i právně odlišné. Krajský soud ani neupřesnil, jaké obecné závěry jsou aplikovatelné.

[19] Stěžovatelka brojí proti změně výkladu australské právní úpravy provedené žalovaným a s tím souvisejícím postupem daňových orgánů. Převážnou část vedení daňového řízení finanční úřad požadoval prokázat nárok na odpočet DPH, až v samém závěru řízení, když bylo jasné, že stěžovatelka nárok prokázala, aplikoval finanční úřad institut zneužití práva. Finanční úřad spatřoval zneužití práva ve vědomosti stěžovatelky, že společnost DIAMOND nemusí odvádět GST z přijaté služby, uvedený závěr však stěžovatelka vyvrátila. Žalovaný tedy upravil zjištění tak, že stěžovatelka musela vědět o tom, že společnost DIAMOND GST neodvede. Krajský soud však nijak na tuto skutečnost nereagoval, ačkoliv byl na tuto námitku upozorněn i při jednání.

[20] V další části kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že finanční úřad ani žalovaný neunesli důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Upozorňuje, že část skutkových zjištění nebyla vůbec prokázána, zatímco k ostatním poskytla racionální a konzistentní vysvětlení. Poukazuje rovněž na to, že správní orgány dospěly z týchž skutkových okolností k odlišným závěrům ohledně subjektivního prvku zneužití práva. Dále zopakovala

argumentaci, že se její jednatel nepodílel na řízení společnosti DIAMOND a není jí známo, o jakou údajně vytvořenou strukturu se má jednat.

[21] Stěžovatelka též vytýká správním orgánům selektivní hodnocení důkazů, když nebyly zohledněny okolnosti svědčící ve prospěch ekonomického smyslu její činnosti, zejména skutečnost, že z obchodního vztahu inkasovala značné finanční prostředky. Podle jejího názoru tak závěry správních orgánů stojí na neprokázaných předpokladech.

[22] Stěžovatelka namítá, že finanční úřad nerespektoval předmět daňové kontroly, který si sám vymezil. Navíc zpochybňoval data ve studii proveditelnosti, aniž by k tomu byl oprávněn, a na základě mylných závěrů považoval tvrzení stěžovatelky za nepravdivá. Jedná se o závažná procesní pochybení finančního úřadu, která měl napravit žalovaný, což neučinil.

[23] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že by v žalobě neuvedla námitky uplatněné při výsledku svědka T., které zůstaly nevypořádány. K tomu odkazuje na odst. [81] až [93] žaloby, kde odkázala na konkrétní dokument z daňového spisu, nejedná se tedy o obecné odkazy. Věcným nevypořádáním námitek bylo zasaženo do práva stěžovatelky klást svědkovi doplňující otázky. Dle stěžovatelky navíc krajský soud žalobní námitky stran nepřezkoumání námitek vznesených během výsledku svědka T. nevypořádal přezkoumatelně. Během výsledku došlo k překročení rozsahu uvedeného v oznámení o výsledku svědka, stěžovatelka se tak na něj nemohla dostatečně připravit. Navíc se rozsah výsledku uvedený v předvolání k výsledku a v oznámení o tomto úkonu liší. Finanční úřad komunikoval se svědkem již před výsledkem prostřednictvím e-mailové komunikace a touto cestou po něm požadoval zaslat listiny. Uvedené listiny finanční úřad stěžovatelce vyjma dvou listin při výsledku neposkytl. Výslech svědka T. je tedy nepoužitelný a nemělo k němu být přihlíženo.

[24] Ve vztahu k námitce nezpřístupnění pohybů na účtech společnosti DIAMOND stěžovatelka uvádí, že se nejednalo o opožděně uplatněnou žalobní námitku, ale o reakci na vyjádření žalovaného. V této souvislosti odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se přezkumu neveřejné části správního spisu.

[25] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že nezpochybňuje výjimečné použití institutu zneužití práva ani naplnění obou kroků příslušného dvoustupňového testu. Faktická realizace plnění není mezi účastníky sporná, což aproboval i krajský soud. Rozhodné jsou však nestandardnosti zjištěné v daňovém řízení. V této souvislosti žalovaný poukázal zejména na nahodilé úhrady nájemného, jeho následné snižování při současně narůstajícím dluhu společnosti DIAMOND, jakož i na nevymáhání dlužného nájemného včetně smluvní pokuty. Odkázal přitom na rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29, jehož obecná východiska byla v projednávané věci aplikována a krajský soud je akceptoval. Závěr o porušení zákazu zneužití práva podle žalovaného obстоjí i přes odkaz stěžovatelky na zásadu smluvní volnosti, a to s ohledem na nevymáhání pohledávek ve spojení s personální propojeností dotčených subjektů. Ze spisového materiálu rovněž podle žalovaného vyplývá, že výtěžek byl prodáván přes burzu NAKAMOTOX za účasti jednatele stěžovatelky.

[26] K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že krajský soud nebyl povinen reprodukovat celé odůvodnění jeho rozhodnutí, a stačilo, že se s ním ztotožnil, odkázal

pokračování

na něj a uvedl vlastní důvody. Připustil, že skutkové okolnosti v judikatuře NSS, z níž vycházel krajský soud, a na které stěžovatelka poukazuje, se liší. Zdůraznil však aplikovatelnost jejích obecných závěrů, zejména ve vztahu k naplnění objektivních i subjektivních prvků zneužití práva. Ve vztahu k tvrzené nesprávné interpretaci australské právní úpravy má žalovaný za to, že zásadu právní jistoty neporušil, neboť pouze korigoval dílčí závěry finančního úřadu v rámci jednotného daňového řízení. Námitky týkající se výsledku svědka byly finančním úřadem posouzeny jako stížnost, jejíž vyřízení jako nedůvodné žalovaný přezkoumal a výsledek sdělil stěžovateli. Výzva svědkovi k předložení listin byla učiněna v souladu s daňovým řádem a nešlo o korespondenční výsledky. Krajský soud se správně nezabýval námitkou nepřístupnosti pohybů na účtu společnosti DIAMOND, neboť byla uplatněna opožděně v replice, přestože stěžovatelka byla s těmito zjištěními seznámena již v rozhodnutí žalovaného. Žalovaný proto navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

[27] Stěžovatelka v replice zpochybnila tvrzení žalovaného, že neprováděl korespondenční výsledky, k tomu uvedla citace textů z e-mailových zpráv. Je pravdou, že jí žalovaný poskytl smlouvy a faktury zaslané svědkem T. v anglickém jazyce, avšak jí neposkytl e-mailovou korespondenci.

[28] Žalovaný v duplice konstatoval, že z e-mailové korespondence finanční úřad ani žalovaný nevycházeli a neodůvodňovali jí svá rozhodnutí. Ohradil se proti nepředložení e-mailové korespondence. Tuto předložil zástupci stěžovatelky během výsledku svědka a následně mu listiny též předal.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[29] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[30] Kasační stížnost je důvodná.

[31] Judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že výslovné zakotvení institutu zneužití práva do § 8 odst. 4 daňového řádu (s účinností od 1. 4. 2019) nepředstavuje věcnou změnu dosavadního pojetí. Již před uvedeným datem tento institut existoval a byl aplikován, jak je patrné např. z rozsudku NSS ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120. Aplikace zneužití práva jakožto obecného právního principu totiž vyplývala i z judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudky SDEU ze dne 14. 12. 2000, ve věci C-110/99, *Emsland-Stärke*, a ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02, *Halifax*,) a též z usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07. Povinnost aplikovat institut zneužití práva i při absenci výslovné zákonné úpravy ostatně potvrdil Soudní dvůr v rozsudcích ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof a Turbu.com BV, Turbu.com Mobile Phone's BV proti Staatssecretaris van Financiën*, a ze dne 4. 10. 2024, ve věci C-171/23,

UP CAFFE d.o.o. Daňové orgány a krajský soud proto mohly tento institut aplikovat i v případě zdaňovacích období před 1. 4. 2019.

III.a Nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného

[32] Nejvyšší správní soud *ex officio* shledal, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro jeho nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. b), věta za středníkem, s. ř. s.]. Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost považuje takové (soudní) rozhodnutí, ze kterého nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla daná věc posuzována, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně bylo ve věci rozhodnuto, a v některých jiných speciálních případech (přiměřeně srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25, odst. [19]). K tomu kasační soud dodává, že přezkoumá-li krajský soud správní rozhodnutí, které nebylo přezkoumatelné, zatíží nepřezkoumatelností i své rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91, ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 As 110/2008-99, nebo nověji ze dne 13. 7. 2022, č. j. 7 As 342/2020-30, odst. [8]). Níže soud vysvětlí své úvahy, pro které má napadené rozhodnutí za nesrozumitelné.

[33] Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole, která se podle § 147 odst. 3 daňového řádu považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, dospěl k následujícímu závěru. Zapojením australské společnosti DIAMOND do transakce (řetězce obchodních korporací podílejících se na těžbě kryptoměn) byly vytvořeny podmínky pro to, aby si stěžovatelka mohla uplatnit plný nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění souvisejících s pořízením a provozem datového centra využívaného pro těžbu kryptoměn, aniž by jí současně vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu z poskytnuté služby (pronájmu výkonu datového centra). Finanční úřad přitom vycházel ze zjištění, že na území Austrálie přijetí přeshraniční služby zdanění nepodléhá (viz str. 50 zprávy o daňové kontrole), zatímco na území Evropské unie je příjemce přeshraniční služby povinen přiznat daň z přijaté služby. Cílem jednání stěžovatelky tedy mělo být využití rozporu evropské a australské právní úpravy, aby jí vznikl nárok na odpočet daně na vstupu, zatímco by jí nevznikla povinnost přiznat daň na výstupu, a aniž by australská společnost měla povinnost přiznat daň z přijaté přeshraniční služby (viz str. 65 až 67 zprávy o daňové kontrole).

[34] Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že finančním úřadem zjištěné objektivní okolnosti jednoznačně prokazují záměr stěžovatelky získat neoprávněnou daňovou výhodu. Stěžovatelka totiž vytvořila a ovládala schéma, jehož prostřednictvím jí bylo umožněno čerpat nárok na odpočet daně z pořízení a provozu datového centra, a zároveň nastavila schéma tak, aby nebyla hrazena daň na výstupu z poskytnuté služby. Stěžovatelka přitom musela vědět, že společnost DIAMOND v Austrálii nehradí příslušnou daň, ani k ní není registrována (viz odst. [58] a [65] rozhodnutí žalovaného).

[35] Judikatura kasačního soudu v minulosti dovodila, že je nutné rozlišovat mezi zneužitím práva a podvodem na DPH, jelikož se jedná o dva odlišné způsoby, jak získat neoprávněnou daňovou výhodu (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, odst. [33] a násl., nebo ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49, odst. [51], nebo novější ze dne 24. 4. 2025, č. j. 2 Afs 367/2023-42, odst. [24]). Nelze proto

pokračování

směšovat jejich jednotlivé znaky. V obou případech však tíží důkazní břemeno, tj. jak ke zneužívajícímu jednání daňového subjektu, tak k podvodu na DPH a k objektivním okolnostem, správce daně (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 51/2024-58, odst. [26], a tam citovanou judikaturu, či ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, odst. [38]).

[36] Dle ustálené judikatury jde o zneužití práva, pokud transakce postrádají ekonomický smysl a jejich hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění (viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, odst. [24]). Získání daňového zvýhodnění, a tedy zneužití práva, musí být dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup (*ultima ratio*), jak správně připomněla stěžovatelka. Musí mu předcházet aktivita správce daně směřující ke zjištění, že právo skutečně bylo zneužito (srov. např. usnesení NSS ze dne 18. 7. 2023, č. j. 2 As 17/2023-23, odst. [17]).

[37] Za tím účelem judikatura dovodila tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, který spočívá v hodnocení splnění objektivního a subjektivního prvku zneužití práva (srov. již citované rozsudky SDEU ve věci C-110/99, *Emsland-Stärke*, a ve věci C-255/02, *Halifax*). Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu naplnění podmínek daných příslušnými právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Daňovému subjektu tak lze odepřít nárokové právo z důvodu jeho zneužití pouze tehdy, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné převažující objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, a judikaturu v něm uvedenou).

[38] Na druhou stranu také podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura SDEU. Z ní vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodným způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41., či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50.). Jedná o situace, kdy jeden z článků obchodního řetězce neodvede daň, přičemž neodvedení daně nemá původ v podnikatelském selhání subjektu, a další si ji za nestandardních okolností čerpá prostřednictvím odpočtu, čímž získá daňové zvýhodnění, kterým je narušena daňová neutralita. Chybějící daň tedy musí být důsledkem podvodného jednání, nikoli podnikatelského selhání. Proto je třeba, aby k chybějící dani přistoupily nestandardní okolnosti, které svědčí o tom, že se v daném případě o podnikatelské selhání nejednalo (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2025, č. j. 2 Afs 16/2024-47, odst. [36]). Daňovému subjektu, který věděl nebo mohl a měl vědět, že se uskutečněním obchodních transakcí zapojí do daňového podvodu, nárok na odpočet nevzniká. Nezáleží přitom na tom, zda měl z účasti na podvodu jakýkoliv prospěch (rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, *Finanzamt M.*, bod 25. a tam citovanou judikaturu).

[39] Při posuzování toho, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu, převzal NSS z judikatury SDEU několikastupňový test (srov. rozsudky SDEU ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Italmoda*, a ze dne 18. 5. 2017, ve věci C-624/15, *Litdana*).

Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl (mohl) vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok); k uvedeným krokům srov. též rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, odst. [24], či ze dne 26. 3. 2025, č. j. 1 Afs 266/2024-101, odst. [36]).

[40] Ve vztahu k podvodu na DPH tak daňové orgány prokazují, zda došlo k narušení daňové neutrality, tedy neodvedení daně za nestandardních – podezřelých okolností, zda daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o své účasti na podvodu, a zda přijal opatření, kterými by své účasti na podvodu zabránil. Daňové orgány neprokazují, jakým způsobem a kterým konkrétním subjektem byl podvod spáchán. Musí však vylíčit jednak obchodní řetězec, v rámci kterého nedošlo k odvedení daně, a jednak řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovodit, že se jednalo o daňový podvod.

[41] Oproti tomu v případě zneužití práva musí daňové orgány prokázat vytvoření umělých podmínek či struktury, které postrádají ekonomický smysl, a že jejich hlavním cílem je získání neoprávněné daňové výhody.

[42] V projednávané věci daňové orgány ve svých rozhodnutích odepřely nárok stěžovatelky na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění souvisejících s pořízením a provozem datového centra s odůvodněním, že zneužila právo. Stěžovatelka totiž měla vytvořit podmínky či strukturu, a to zapojením australské společnosti, v jejímž důsledku stěžovatelce nevznikla povinnost odvést daň na výstupu. Dle závěru žalovaného měla příslušný ekvivalent DPH v Austrálii odvést společnost DIAMOND z přijaté přeshraniční služby, k tomu však nedošlo. O této skutečnosti přitom musela stěžovatelka vědět.

[43] Nejvyšší správní soud spatřuje v tomto odůvodnění napadeného rozhodnutí nesrozumitelnost, jelikož je rozhodnutí žalovaného postaveno na dvou odlišných a vzájemně se vylučujících závěrech. Žalovaný sice shledal, že stěžovatelkou provedené transakce neměly jiný ekonomický účel než získání daňové výhody, avšak již nikterak nekonkretizoval strukturu, kterou měla stěžovatelka vytvořit. Namísto toho fakticky zkoumal podvodný řetězec, a především skutečnost, kde v rámci něj nebyla odvedena DPH. Uvedené plyne z toho, že žalovaný měl za získání daňové výhody neodvedení daně z poskytnuté služby za současného vzniku nároku na odpočet, přičemž posuzoval též skutečnost, zda byla daň z přijaté služby jako tzv. reverse charge odvedena v Austrálii.

[44] Jak plyne z výše citované judikatury, je nezbytné rozlišovat způsoby, kterými daňový subjekt získá neoprávněnou daňovou výhodu. Již z tohoto závěru lze dovodit, že oba způsoby nelze kombinovat, a to především pro odlišné skutečnosti, které musí daňové orgány ve vztahu ke každému z nich prokázat.

[45] Jestliže daňové orgány odepřely stěžovatelce nárok na odpočet DPH z důvodu zneužití práva, bylo jejich povinností prokázat, že vytvořila umělou strukturu s cílem legalizovat nárok na odpočet DPH, na který by za normálních okolností neměla nárok. Tedy, že uměle navodila dojem, že poskytuje službu, v důsledku čehož jí vznikl nárok na odpočet daně na vstupu, a přitom využila zapojení společnosti DIAMOND. V tom případě

pokračování

je nezbytné takovou sktrukturu jasně popsat a uvést skutečnosti, z nichž vyplývá jednání s cílem legalizovat nárok na odpočet DPH. Vzhledem k odepření nároku na odpočet daně na vstupu, na který by stěžovatelka neměla nárok, pokud by kryptoměny těžila sama, je nerozhodné, zda daň v Austrálii byla či nebyla odvedena. Nerozhodná je též otázka registrace společnosti DIAMOND k této dani. I kdyby společnost DIAMOND v Austrálii příslušný ekvivalent DPH z přijetí přeshraniční služby odvedla, nebyla by tato skutečnost pro závěr o zneužití práva rozhodná.

[46] V opačném případě, pokud by daňové orgány chtěly odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu zasažení předmětných transakcí podvodem na této dani, musely by prokázat, že k podvodu skutečně došlo. Poté vyhodnotit, jestli stěžovatelka měla či mohla vědět o podvodném jednání v řetězci obchodních transakcí, tento řetězec popsat, a konečně by musely zkoumat, zda přijala veškerá opatření, která její účasti na podvodu zabrání. Za této situace by však musely daňové orgány především vysvětlit, proč se na podvodem zasažené obchodní transakce aplikuje narušení daňové neutrality v rámci Evropské unie potažmo tuzemska, respektive by bylo nutné posoudit a ozřejmit aplikovatelnost závěrů judikatury SDEU k podvodům na DPH právě na transakce do země, která není členským státem Evropské unie.

[47] Kasační soud má proto na základě výše uvedeného za to, že je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Shledaná nepřezkoumatelnost poté způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto jak napadený rozsudek, tak rozhodnutí žalovaného zrušil. Uvedená vada nicméně nebrání vypořádání další kasačních námitek, které jsou procesní povahy a některé důvodné.

III.b Změna právního hodnocení provedená žalovaným

[48] Jak již kasační soud výše shrnul, finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že na území Austrálie přijetí přeshraniční služby zdanění nepodléhá, zatímco na území Evropské unie je příjemce této služby povinen přiznat daň z přijaté služby. Uvedený závěr však popřel žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalovaný proto vyhodnotil odvolací námitku nesprávného právního posouzení jako částečně důvodnou. Zároveň dodal, že závěr o zneužití práva i přesto ob stojí. Dle žalovaného totiž stál závěr finančního úřadu na zjištění, že společnost DIAMOND v Austrálii neodváděla příslušnou daň. Žalovaný dovodil, že finanční úřad tak pouze nevyužil svého jiného zjištění, taktéž uvedeného ve zprávě o daňové kontrole, a sice, že společnost DIAMOND není v Austrálii k ekvivalentu DPH – GST vůbec registrována. Na základě těchto skutečností byl žalovaný přesvědčen, že nezměnil právní závěry finančního úřadu, nehodnotil nově zjištěné skutečnosti a vycházel zcela z doposud učiněných závěrů finančního úřadu, proto nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[49] Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu, že žalovaný změnil právní hodnocení australské právní úpravy provedené finančním úřadem, který jako zneužívající spatřoval jednání stěžovatelky s cílem využít rozporu mezi evropskou a australskou právní úpravou. Žalovaný dospěl k závěru, že finanční úřad vyložil australskou právní úpravu chybně, a sám se spokojil toliko s tím, že společnost DIAMOND nebyla k příslušné dani v Austrálii vůbec registrována. Za rozhodnou považoval ve shodě s finančním úřadem skutečnost, dle které nebyla daň v Austrálii v konečném důsledku odvedena. Byť tedy finanční úřad i žalovaný shodně za zneužívající jednání označují vytvoření podmínek pro

získání nároku na odpočet daně na vstupu za současného vyloučení povinnosti odvést daň na výstupu, popř. příjemcem poskytnuté služby, každý k uvedenému závěru dospěl na základě jiného právního výkladu australské právní úpravy a skutečností s jejím výkladem souvisejících. Žalovaný proto měl povinnost postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu a stěžovatelku se změnou právního názoru seznámit a umožnit jí se ve stanovené lhůtě vyjádřit. Své povinnosti však nedostál. Tato kasační námitka je tak důvodná. Závěr krajského soudu, že žalovaný stěžovatelku se změnou právního názoru seznámil a umožnil jí se k ní vyjádřit, nemá oporu ve spise, a je tak nesprávný.

III.c Výslech svědka

[50] Ohledně rozsahu výslechu svědka T. kasační soud uvádí, že jeho předmětem byla dle protokolu o tomto úkonu spolupráce svědka se společností DIAMOND, a tedy se výslech zcela logicky týkal jak navázání spolupráce, tak jejího samotného průběhu. Výslech svědka tedy souvisel s předmětem daňové kontroly, stěžovatelčina námitka je proto lichá. Námitky, které během výslechu vznesl zástupce stěžovatelky, vyhodnotil finanční úřad jako stížnost, o níž rozhodl a s námitkami se v rozhodnutí o stížnosti vypořádal. Postup finančního úřadu poté přezkoumal též žalovaný (viz odst. [82] až [86] rozhodnutí žalovaného). Nelze tak přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že námitky nebyly vypořádány. Vypořádání námitek až po výslechu v rámci prošetření stížnosti, a nikoliv již během něj, nemělo vliv na právo stěžovatelky klást svědkovi otázky. Zástupce stěžovatelky se totiž namísto toho omezil na pouhé konstatování, že pokládané otázky nesouvisí s předmětem daňové kontroly. Na přímou otázku finančního úřadu, zda chce položit svědkovi otázky, zástupce stěžovatelky uvedl, že na něj nemá dotazy. Uvedené tak svědčí o zjevné účelovosti této kasační námitky. Stěžovatelka sice tvrdí, že finanční úřad nevypořádal námitky vznesené při výslechu svědka, což jí znemožnilo klást svědkovi otázky. Na výslovný dotaz finančního úřadu však její zástupce sdělil, že na svědka nemá žádné otázky. Během výslechu pak toliko namítal, že položené otázky nesouvisí s předmětem daňové kontroly. Tyto kasační námitky jsou nedůvodné.

[51] Ohledně e-mailové korespondence mezi finančním úřadem a svědkem, která předcházela samotnému výslechu a kterou stěžovatelce finanční úřad dle jejího tvrzení před ani během výslechu neposkytl, Nejvyšší správní soud neshledal, že by se jednalo o procesní pochybení. Ačkoliv finanční úřad poskytl dle protokolu o výslechu svědka stěžovatelce během výslechu pouze listiny zaslané svědkem správci daně, a nikoliv jejich vzájemnou komunikaci, jednalo se o postup v souladu se zákonem. Jelikož finanční úřad nechtěl ohrozit účel a objektivnost svědecké výpovědi, vedl e-mailovou komunikaci ve vyhledávací části spisu podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Poté ji v souladu s § 65 odst. 2 téhož zákona přeřadil do veřejné části spisu. Zároveň je správný závěr krajského soudu, že z obsahu předcházející korespondence finanční úřad nevycházel. Komunikace předcházející výslechu tedy nenahradila výslech samotný. Finanční úřad při formulaci otázek během výslechu neodkazoval na informace získané před výslechem, ani nepodsouval svědkovi tyto informace. Mezi e-mailovou komunikací a samotným výslechem navíc uplynula doba více jak dvou let. Dle kasačního soudu tak nebyl svědek T. předchozí korespondencí s finančním úřadem ovlivněn, ani nedošlo ke zmaření účelu svědecké výpovědi. Z protokolu o výslechu svědka totiž vyplývá, že finanční úřad pouze úvodem konstatoval, že svědek v komunikaci popsal jeho spolupráci se společností DIAMOND a že finančnímu úřadu zaslal listiny.

pokračování

Následně finanční úřad svědka vyzval, aby popsal okolnosti spolupráce se společností DIAMOND. Kasační námitka proto není důvodná.

[52] Důvodná je však námitka poskytnutí listin zaslaných svědkem T. pouze v anglickém jazyce. Finanční úřad totiž měl v souladu s § 76 daňového řádu zajistit překlad svědkem zaslaných listin do českého jazyka, jestliže z nich chtěl vycházet a poskytnout je stěžovateli. Uvedenému požadavku by dostal jejich prostým překladem, potažmo měl stěžovatelce alespoň sdělit jejich obsah (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 107/2021-36, odst. [19], a ze dne 27. 6. 2024, č. j. 8 Afs 45/2023-47, odst. [35] a násl.). Přitom je nerozhodné, jak uvedli krajský soud a žalovaný, že stěžovatelka nenamítala, že předloženým listinám nerozumí.

III.d Další námitky

[53] Dle kasačního soudu nejsou důvodné námitka nerespektování vymezeného předmětu daňové kontroly finančním úřadem a tvrzení, že studie proveditelnosti taktéž s předmětem kontroly nesouvisí. Předmět daňové kontroly byl v protokole o jejím zahájení vymezen dostatečně (viz str. 5 a 6 protokolu č. j. 1867982/19/3013-60562-706924), a sice převážně za účelem kontroly skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení DPH za výše uvedená období. Ve vztahu ke studii proveditelnosti stěžovatelka opakovaně namítala, že nerozumí její souvislosti s předmětem daňové kontroly. Jak však zjistily daňové orgány, stejnou studii proveditelnosti jako stěžovatelka používaly také ostatní personálně propojené subjekty, které shodně jako stěžovatelka uváděly před orgány veřejné moci nepravdivé údaje ohledně provozu centra po získání dotace na jeho zbudování. Souvislost studie proveditelnosti, která vypovídá o nepoctivém jednání stěžovatelky, je tedy dle kasačního soudu s předmětem daňové kontroly dána. Námitka o neoprávněném přezkumu studie proveditelnosti také není důvodná. Daňové orgány v projednávané věci ze studie proveditelnosti nečinily žádné vlastní závěry, toliko konstatovaly obsahovou shodu studie předložené stěžovatelkou a dalšími studiemi předloženými společnostmi personálně propojenými se stěžovatelkou, z čehož usuzovaly na zneužívající jednání stěžovatelky.

[54] Žalobními námitkami stran odlišností v předvolání svědka a v oznámení o konání tohoto úkonu a nezpřístupněním pohybů na účtu společnosti DIAMOND se krajský soud pro opožděnost nezabýval s odůvodněním, že je stěžovatelka uplatnila až v replice, tedy po lhůtě pro podání žaloby (srov. § 71 odst. 2 a § 72 s. ř. s.). Nedodrží-li žalobce lhůtu pro rozšíření žaloby, krajský soud nemá povinnost, ba ani oprávnění se takovou argumentační linií žalobce věcně zabývat (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 283/2018-39, odst. [15] a tam citovanou judikaturu včetně nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97). Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. potom dopadá i na případy, kdy žalobce sice námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39, obdobně rozsudky ze dne 29. 5. 2014, č. j. 4 As 162/2013-53, odst. [28], ze dne 23. 12. 2025, č. j. 8 As 106/2025-77, odst. [12], nebo nedávný ze dne 18. 6. 2026, č. j. 22 As 198/2025-36, odst. [22]). Stěžovatelce nic nebránilo uplatnit uvedené námitky již v žalobě, jelikož pohyby na účtech společnosti DIAMOND, respektive přeposíláním podstatné části prostředků, které tato společnost obdržela prodejem kryptoměny stěžovatelce, se zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Jelikož se krajský soud uvedenými námitkami pro jejich

opožděnost věcně nezabýval, nemůže se jimi z důvodu jejich nepřipustnosti nyní zabývat ani Nejvyšší správní soud (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Nejvyšší správní soud shledal s ohledem na výše uvedené kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil (podle § 110 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu, zrušil Nejvyšší správní soud i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[56] Žalovaný v dalším řízení řádně a srozumitelně odůvodní, z jakého důvodu stěžovatelce odepírá nárok na odpočet daně na vstupu, a sice buď z důvodu zneužití práva, nebo z důvodu její vědomé účasti na podvodu na DPH. V případě zneužití práva jasně popíše uměle vytvořenou strukturu, její účel a důsledek; současně vyloží, v čem spočívá rozpor formálně splněných podmínek nároku na odpočet se smyslem a účelem právní úpravy DPH a z jakých objektivních okolností plyne, že hlavním účelem dotčeného uspořádání bylo získání daňové výhody. Pro tento závěr přitom není samo o sobě rozhodné, zda byla společnost DIAMOND v Austrálii registrována k dani obdobné DPH, ani zda tam byla z přijaté služby taková daň odvedena. Případně, ve vztahu k transakcím zasaženým podvodem na DPH, žalovaný provede judikaturou vymezený test, identifikuje chybějící daň, řádně popíše řetězec obchodních transakcí zasažený podvodem, bude zkoumat vědomost stěžovatelky o účasti na něm a jí učiněná opatření zabráňující účasti na podvodu. Přitom vysvětlí použitelnost judikatury SDEU stran podvodu na DPH na transakce uskutečněné mimo členské státy Evropské unie.

[57] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení, tj. jak o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, tak i o náhradě nákladů řízení o žalobě (srov. § 110 odst. 3, větu druhou, s. ř. s.). Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, a tak jí podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. náleží proti žalovanému náhrada nákladů řízení, které důvodně vynaložila. Tyto náklady tvoří odměna zástupce stěžovatelky, náhrada hotových výdajů a zaplacené soudní poplatky.

[58] Stěžovatelka v řízení před krajským soudem zaplatila soudní poplatky za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a za rozhodnutí o návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč. V řízení o kasační stížnosti stěžovatelka zaplatila rovněž soudní poplatek ve výši 1 000 Kč za rozhodnutí o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti a ve výši 5 000 Kč za podání kasační stížnosti. Celkem stěžovatelka zaplatila na soudních poplatcích částku ve výši 10 000 Kč.

[59] Zástupce stěžovatelky převzal zastoupení v řízení o žalobě až v reakci na předvolání stěžovatelky k jednání, které se konalo dne 30. 6. 2025. Předtím stěžovatelka zastoupena nebyla. Zástupce učinil v řízení před krajským soudem celkem dva úkony právní služby, a sice převzetí a přípravu zastoupení a účast na jednání před soudem dne 30. 6. 2025 podle § 11 odst. 1 písm. a) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů

pokračování

(dále jen „advokátní tarif“). Odměna za jeden úkon v projednávané věci činí 10 300 Kč [§ 7 bod 6., § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů za jeden úkon činí 450 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud tedy určil odměnu advokáta za dva úkony právní služby částkou 20 600 Kč [tj. 2 x 10 300 Kč; § 11 odst. 1 písm. a) a g) advokátního tarifu], k čemuž náleží náhrada hotových výdajů ve výši 900 Kč (tj. 2 x 450 Kč; § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatelky v řízení před Nejvyšším správním soudem doložil, že je plátcem DPH (č. l. 37 spisu NSS), a proto je třeba zvýšit odměnu advokáta a náhradu hotových výdajů o tuto daň ve výši 21 %, tj. o částku 4 515 Kč. Odměna a náhrada hotových výdajů za řízení o žalobě tak činí 26 015 Kč.

[60] V řízení o kasační stížnosti učinil zástupce stěžovatelky dva úkony právní služby, a sice podání kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna za tyto dva úkony činí 20 600 Kč [tj. 2 x 10 300 Kč; § 7 bod 6., § 10b odst. 5 písm. a), § 11 odst. 1 písm. a) a g) advokátního tarifu], k čemuž náleží náhrada hotových výdajů ve výši 900 Kč (tj. 2 x 450 Kč; § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti náleží odměna ve výši jedné poloviny z 10 300 Kč, tj. 5 150 Kč [§ 7 bod 6., § 10b odst. 5 písm. a) a § 11 odst. 3 advokátního tarifu] a 450 Kč paušální náhrady hotových výdajů za úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Tento úkon sice není výslovně zmíněn v § 11 odst. 2 advokátního tarifu, nicméně písmeno a) tohoto ustanovení za takový úkon považuje návrh na předběžné opatření, dojde-li k němu po zahájení řízení. Ustanovení § 11 odst. 3 advokátního tarifu následně stanoví, že za úkony právní služby neuvedené v odstavcích 1 a 2 náleží odměna jako za úkony, jimž jsou svou povahou a účelem nejbližší. Návrh na vydání předběžného opatření a návrh na přiznání odkladného účinku jsou instituty obdobné, a proto soud přiznal odměnu ve snížené podobě. Odměnu a náhradu hotových výdajů je taktéž třeba zvýšit o částku 5 691 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, neboť zástupce stěžovatelky je jejím plátcem (viz předchozí odstavec). Za řízení o kasační stížnosti tak odměna náhrada hotových výdajů činí celkem 32 791 Kč.

[61] Žalovaný je tedy povinen stěžovatelce nahradit náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **68 806 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 6. srpna 2026

JUDr. Radan Malík
předseda senátu