



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaromíra Klepše a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: Ing. J. T.
bytem X
zastoupen daňovou poradenskou společností UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10
proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2024, č. j. 26255/24/5100-41456-712955

takto:

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

Odůvodnění

I. Předmět věci

1. Žalobce podal dne 26. 6. 2023 Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty (evidováno pod č. j. 5862403/23/2009-40511-1, dále jen „*přihláška k registraci*“). Jako důvod pro registraci uvedl ustanovení § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2024 (dále jen „*ZDPH*“), tedy překročení zákonného obratu za nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Jako datum rozhodného dne pro registraci uvedl 31. 7. 2020.
2. Dne 28. 6. 2023 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností v registračních údajích č. j. 5882762/23/2009-40511-109946 (dále jen „*první výzva*“). Ve výzvě správce daně uvedl pochybnosti, které má ohledně registračních údajů uvedených žalobcem v přihlášce. Po opakovaných žádostech o prodloužení lhůty reagoval zástupce žalobce na výše uvedenou výzvu podáním ze dne 25. 8. 2023, evidovanou pod č. j. 7228260/23/2009-40511-109946. V tomto podání uvedl odpovědi na otázky správce daně vyslovené ve výzvě k odstranění pochybností. Současně také žalobce přiložil žalobcem vystavené daňové doklady za období od dubna 2020 do května 2023.
3. Dne 29. 8. 2023 vydal správce daně rozhodnutí č. j. 7229927/23/2009-40511-109946 (dále jen „*rozhodnutí o registraci*“), kterým rozhodl o registraci žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) ode dne 1. 9. 2020.
4. Dne 8. 9. 2023 se žalobce proti rozhodnutí o registraci odvolal s tím, že jím vykonávaná činnost byla jednorázového charakteru, nešlo tedy o ekonomickou činnost. S ohledem na skutečnosti uváděné v odvolání vyzval správce daně dne výzvou ze dne 14. 9. 2023, č. j. 7360392/23/2009-40511-110550 (dále jen „*druhá výzva*“), žalobce k prokázání tvrzených skutečností a doplnění podaného odvolání. Na tuto výzvu reagoval žalobce písemností ze dne 9. 11. 2023, evidovanou pod č. j. 8700809/23/2009-40511-110550. V tomto podání žalobce uvedl, že předložil v rámci registračního řízení daňové doklady, na kterých je podle žalobce dostatečně identifikován odběratel a specifikován předmět a rozsah zdanitelného plnění. Zároveň jsou v nich obsaženy všechny náležitosti daňových dokladů. Z daňových dokladů podle žalobce vyplývá jednorázový charakter jím poskytnutého plnění panu D. Podáním ze dne 21. 3. 2024, evidovaným pod č. j. 7229927/23/2009-40511-109946, odvolání doplnil o důkazní prostředek v podobě čestného prohlášení pana P. D., který byl podle žalobce odběratelem žalobcem poskytnutého plnění v podobě poskytnutí obchodně využitelných kontaktů.
5. Žalovaný odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 22. 8. 2024, č. j. 26255/24/5100-41456-712955 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) a ZDPH zamítl a potvrdil rozhodnutí o registraci.

II. Napadené rozhodnutí

6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předně stručně shrnul dosavadní skutkový stav, právní základ případu a odvolací důvody žalobce spočívající v nesprávném posouzení otázky, zda se v případě žalobce jednalo o ekonomickou činnost či nikoliv. Žalobce přitom tvrdil, že se

o ekonomickou činnost nejednalo, neboť nebyla naplněna podmínka pravidelnosti. Šlo o jednorázové poskytnutí obchodních kontaktů, pročez měl za to, že není osobou povinnou k dani podle ustanovení § 5 ZDPH.

7. Za podstatu sporu žalovaný označil otázku, zda žalobcem tvrzený „jednorázový prodej obchodních kontaktů ve 4. Q 2019“, za který odvolatel následně inkasoval v letech 2020 až 2023 platby, představuje výkon ekonomické činnosti či nikoliv.
8. Ustanovení § 5 odst. 1 ve spojení s odst. 2 ZDPH spojuje pojem osoby povinné k dani s vymezením pojmu ekonomické činnosti a zprostředkovaně tedy i s prvkem soustavnosti výkonu činností předvídaných v § 5 odst. 2 ZDPH. Stran prvku soustavnosti žalovaný odkázal na judikatorní závěry správních soudů (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2012, č. j. 45 Af 13/2012–44, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 7 Afs 85/2010 – 226, a ze dne 14. 6. 2017, č. j. 9 Afs 348/2016 – 47), přičemž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 12. 2010, č. j. 7 Afs 85/2010 – 226, uvedl, že je nutno vyjít z gramatického a logického výkladu tohoto termínu, přičemž podle jazykového významu slova „soustavně“ nelze dospět k jinému závěru, než takovému, že pod „soustavnou činnost“ bude spadat především činnost dlouhodobá, trvalá, resp. opakující se. Znak soustavnosti lze přitom podle Nejvyššího správního soudu vymezit i negativně tak, že za soustavnou činnost nebude považována především činnost nahodilá, příležitostná. Tento závěr podpořil i citací doktrinálního závěru z komentáře k zákonu o dani z přidané hodnoty. Směrnice 2006/112/ES a navazující judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) potom váže ekonomickou činnost především na podmínku vykonávání činnosti s cílem získávat z ní pravidelný příjem, nikoliv pravidelnou úplatu nebo dokonce zisk (rozsudky ze dne 26. 9. 1996 ve věci sp. zn. C-230/94, Enkler, ze dne 27. 1. 2000 ve věci sp. zn. C-23/98, Heerma, či ze dne 9. 7. 2015 ve věci sp. zn. C-331/14, Trgovina Prizma) a podmínka pravidelnosti, opakovatelnosti nebo soustavnosti dané činnosti je dovozována až následně (rozsudky ze dne 13. 12. 2007 ve věci sp. zn. C-408/06, Götz, ze dne 26. 3. 1987 ve věci sp. zn. C-235/85, Komise vs. Nizozemsko, či ze dne 29. 10. 2009 ve věci sp. zn. C 246/08, Komise vs. Finsko). Z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2012, č. j. 45 Af 13/2012, se potom podává, že pojem soustavnost je neurčitým právním pojmem, přičemž význam stanovený směrnicí 2006/112/ES a judikaturou SDEU z jeho hranic nevybočuje. Za soustavné plnění lze podle tohoto rozsudku považovat každé plnění, které není jen příležitostné, na což navázal také Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 25. 5. 2021, č. j. 8 Af 10/2018. Ve světle výše uvedeného žalovaný došel k názoru, že tvrzený jednorázový prodej obchodních kontaktů byla ve skutečnosti činnost, jejímž cílem bylo ze strany žalobce zajistit si pravidelný příjem.
9. S ohledem na znění odvolatelem vystavených daňových dokladů došel žalovaný k názoru, že v průběhu řízení nebylo ze strany žalobce prokázáno, že by poskytnutí obchodních kontaktů bylo skutečně jednorázovou, nikoliv soustavnou činností. Tedy že šlo o činnost jasně naplňující definiční znaky ekonomické činnosti podle ustanovení § 5 ZDPH.
10. O tomto závěru podle žalovaného svědčí tyto skutečnosti:
 - žalobce měl na základě údajně jednorázového prodeje inkasovat platby pravidelně každý měsíc od dubna roku 2020 až do května roku 2023, tedy téměř po dobu tří let.
 - Podle ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné ke dni dodání tohoto zboží. V žalobcem vystavených daňových dokladech jsou však uvedena odlišná data uskutečnění zdanitelného plnění, stejně jako data vystavení. To

podle žalovaného svědčí spíše o tom, že obchodní kontakty jakožto nehmotné zboží, byly žalobcem dodávány průběžně a podle toho také fakturovány. Pakliže by se jednalo pouze o jednorázový prodej, bylo by nepravděpodobné, že by žalobce vystavoval opakovaně po dobu téměř tří let postupně každý měsíc faktury, s odlišným datem uskutečnění zdanitelného plnění.

- Ačkoliv faktury uvádí ve svém předmětu doklad k přijaté platbě, žalovaný zastává názor, že se jedná skutečně o fakturu, nikoliv doklad k přijaté platbě. Žalobcem předložené faktury jsou označeny jako faktury a obsahují také pro faktury typické náležitosti. Současně také tyto faktury obsahovaly každá odlišný variabilní symbol, jako tomu obvykle bývá u faktur. Pokud by se skutečně jednalo o jednorázové poskytnutí obchodně využitelných kontaktů, jak uvádí žalobce, byla by vystavena jedna faktura a následně k postupným úhradám by odvolatel vystavoval příjmové pokladní doklady.
- Jako označení dodávky je v předmětných fakturách nadto uvedeno „*poskytnutí obchodně využitelných kontaktů ve 4. čtvrtletí 2019*“. K tomuto žalovaný uvádí, že čtvrtletí je delším časovým úsek, který trvá 3 měsíce. Jako velmi nepravděpodobné žalovaný označil situaci, ve které by jednorázové poskytnutí těchto obchodních kontaktů bylo ve fakturách uvedeno na celé čtvrtletí. Pokud by byla pravdivá verze žalobce, byl by na vystavené faktuře uveden konkrétní den poskytnutí obchodně využitelných kontaktů.
- Závěr o tom, že se v případě odvolatele jednalo o výkon ekonomické činnosti, a nikoliv o jednorázový prodej, posiluje také fakt, že P. D., který byl na všech daňových dokladech uveden jako odběratel, nevykázal ve svých kontrolních hlášeníh žádná od žalobce přijatá zdanitelná plnění. Tato skutečnost zpochybňuje, kdo byl skutečným odběratelem žalobcem poskytnutých zdanitelných plnění.
- Žalobce měl podle jím předložených faktur inkasovat první platbu až v květnu 2020, tedy téměř půl roku po konci čtvrtého kvartálu roku 2019, kdy mělo dojít k žalobcem tvrzenému jednorázovému prodeji obchodních kontaktů. Na bankovním účtu, který žalobce označil ve své přihlášce k DPH, však nebyly správcem daně ani žalovaným dohledány příchozí platby za uskutečněná zdanitelná plnění fakturovaná žalobcem. Jako bankovní účet, na který měla být provedena úhrada žalobcem vystavených faktur, byl přitom uveden účet č. 000000000000/0100. Podle ustanovení § 96 odst. 1 ZDPH je však povinná osoba povinna uvést také čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost. Žalovaný proto vyšel z předpokladu, že žalobce v žádosti uvedl číslo bankovního účtu, které používá ke své ekonomické činnosti.

11. Žalovaný tedy došel k názoru, že žalobcem tvrzený jednorázový prodej obchodních kontaktů je nutno posoudit jako ekonomickou činnost podle ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH a žalobce tak z důvodu překročení zákonné výše obrátu kvalifikovat jako plátce DPH podle ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH. Žalobce v průběhu registračního řízení prokázal, že poskytoval zdanitelná plnění v určité výši, za což přijímal úplatu. Tedy že uskutečňoval ekonomickou činnost podle ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH. S ohledem na výši úplat přijatých za tato zdanitelná plnění, která přesáhla výši stanovenou ustanovením § 6 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění, se tak odvolatel stal plátcem DPH.

12. K odvolacímu důvodu žalobce pak žalovaný s odkazem na výše uvedené argumenty uzavřel, že poskytnutí využitelných obchodních kontaktů žalobcem považuje za ekonomickou činnost ve smyslu ustanovení § 5 ZDPH. Čestné prohlášení odběratele P. D. potom v řízení důkazem neprováděl, neboť skutkový stav měl za dostatečně zjištěný na základě již provedených důkazních prostředků. Důkaz čestným prohlášením zároveň nemohl podle žalovaného ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost.

III. Žaloba

13. Žalobce v podané žalobě navrhuje, aby soud pro nezákonnost zrušil napadené rozhodnutí i rozhodnutí o registraci.
14. Předně shrnul dosavadní skutkový stav. Uvedl, že s panem P. D. uzavřel jednorázovou úplatnou smlouvu o poskytnutí obchodně využitelných kontaktů. K tomu došlo ve 4. čtvrtletí roku 2019, P. D. žalobci dohodnutou cenu v letech 2020 až 2023 postupně splácel. Tyto dílčí úhrady se staly podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zdanitelnými příjmy žalobce. Žalobce proto podal příslušná přiznání k dani z příjmů, v nichž tyto příjmy řádně přiznal ke zdanění, pro svou právní jistotu pak také 26. 6. 2023 podal přihlášku k registraci k DPH z důvodu překročení zákonného obratu za nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Rovněž podal i daňová přiznání k DPH za zdaňovací období září 2020 až květen 2023 a související kontrolní hlášení. Správce daně následně vydal rozhodnutí o registraci, proti kterému žalobce podal odvolání (které doplnil 9. 11. 2023, 20. 11. 2023 a 21. 3. 2024) s tím, že se nestal osobou povinnou k dani. Odvolání však bylo ze strany žalovaného napadeným rozhodnutím zamítnuto.
15. Žalobce pak za nesporné označil, že prodej obchodně využitelných kontaktů je zdanitelným plněním ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 ZDPH a že trvalé, resp. opakující se poskytování zdanitelných plnění je ekonomickou činností ve smyslu ustanovení § 5 téhož zákona, čemuž přisvědčuje také žalovaným citovaná judikatura.
16. Za sporné však označil, zda ekonomickou činností je jednorázové poskytnutí zdanitelného plnění hrazeného ve splátkách, tedy plnění přinášející opakovaný příjem. Žalobce s tímto závěrem i přes v napadeném rozhodnutí citovanou judikaturu nesouhlasil. Tato judikatura pro vyvození závěru o výkonu ekonomické činnosti požaduje současné splnění jak podmínky trvalého či opakovaného výkonu činnosti a zároveň zajištění pravidelného nebo opakovaného příjmu. Trvalý či opakovaný výkon činnosti a získání pravidelného příjmu se však podle žalobce vzájemně nepodmiňují; opakovaný či trvalý výkon činnosti totiž stejně jako jednorázový výkon činnosti může přinést jednorázový i opakovaný příjem. Získání pravidelného příjmu proto není pro závěr o opakovaném výkonu činnosti a tím pádem také o výkonu ekonomické činnosti dostačující.
17. Žalobce dále namítal obtížnou srozumitelnost napadeného rozhodnutí spočívající ve vnitřní rozpornosti. Žalovaný totiž prezentoval dvě argumentační linie bez uvedení jejich vzájemné souvislosti, přičemž podle žalobce se srozumitelnosti předmětu sporu žalovaný vyhýbá: podle té první naplnění podmínky dosažení pravidelného nebo opakovaného příjmu je postačující pro závěr o provozování ekonomické činnosti, podle té druhé žalobce ve skutečnosti prováděl trvalý či opakovaný výkon činnosti, přičemž jednorázový výkon pouze předstíral. V napadeném rozhodnutí totiž na jedné straně tvrdil, že jednorázový výkon činnosti je se závěrem o výkonu ekonomické činnosti neslučitelný, na druhé straně však také tvrdil, že cílem jednorázového obchodu bylo zajištění pravidelného příjmu. Nikde se však

nevyjádřil k tomu, zda podmínka trvalého či opakovaného výkonu činnosti a podmínka pravidelného, resp. opakovaného příjmu musejí být splněny současně.

18. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že nebyl prokázán jednorázový prodej obchodních kontaktů, a že ve skutečnosti šlo o trvalý či opakovaný výkon činnosti, měl podle žalobce nutně zhodnotit čestné prohlášení pana P. D. ze dne 31. 1. 2024, které bylo správci daně i žalovanému předloženo jako důkaz, a které potvrzuje jednorázový charakter žalobcem poskytnutého plnění. Žalovaný však tento důkaz odmítnul provést, neboť údajně nedisponuje vypovídací kapacitou. Takový závěr by však takový závěr měl opodstatnění pouze v případě, kdy by bylo pro posouzení věci nerozhodné, zda prodej obchodně využitelných kontaktů byl či nebyl jednorázový. Tím by se ale odůvodnění napadeného rozhodnutí stalo nesrozumitelným, neboť účelem argumentace žalovaného bylo prokázat, že o jednorázový prodej nešlo. Skutečným důvodem pro neoprávněné odmítnutí zabývat se tímto důkazem odporujícím závěrům žalovaného podle žalobce byla nevěle, nikoliv chybějící důkazní síla.
19. Žalobce dále namítal, že závěr žalovaného, podle kterého nešlo o jednorázový prodej, nemá oporu v provedeném dokazování.
20. Argument vystavení jedné faktury a příjmových pokladních dokladů k jednotlivým úhradám kupní ceny, je podle žalobce pouhým dohadem. Navíc nerespektuje zásadu materiální pravdy zakotvenou v ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu. Samotný obsah daňového dokladu tak nelze považovat za důkaz výše tvrzené skutečnosti, zvláště když existuje jiný důkaz, který obsah daňového dokladu vyvrací. Žalobce pak nevystavoval řadu faktur, ale až ex post po poskytnutí plnění v jeden okamžik daňové doklady ke všem přijatým platbám na své bankovní účty. Učinil tak poté, co zjistil své pochybení, že příjmy omylem nepodrobil zdanění daní z příjmů. Účelem vystavení těchto dokladů tak bylo jen řádné vypořádání daňové povinnosti daně z nemovitých věcí vyčíslením a řádným uvedením daně v kontrolním hlášení. Daňové doklady vystavené s téměř tříletým odstupem tak podle žalovaného nejsou důkazem o trvalém výkonu ekonomické činnosti, ale jen nezbytným administrativním úkonem pro vyčíslení DPH a její vykázání finanční správě.
21. Za dohad označil také tvrzení, že důkazem opakovaného nebo trvalého výkonu ekonomické činnosti bylo v označení dodání plnění celé 4. čtvrtletí roku 2019, nikoliv jeden den. Tím však žalovaný také zcela opomenul zásadu materiální pravdy, odmítnutí důkazu čestným prohlášením pana P. D. nelze zhojit s pomocí dohadů nepravděpodobnosti tohoto postupu. Žalobce předně poukázal na dokonavý vid „poskytnutí“ uvedený na daňových dokladech. Důvodem uvedení celého čtvrtletí byl podle žalobce časový odstup od událostí, kdy si žalobce ani ostatní osoby nebyli schopni vybavit konkrétní datum uskutečnění obchodu. Kontakty však ze své podstaty musely být předány jednorázově.
22. To, že pan P. D. nevykázal ve svých kontrolních hlášeních žádná přijatá plnění od odvolatele, neprokazuje, že prodej obchodně využitelných kontaktů nebyl jednorázový, resp. tato skutečnost nesouvisí s podstatou sporu, jak v bodě [10] napadeného rozhodnutí napsal sám žalovaný. Důvodem, proč pan D. nemohl tyto doklady uplatňovat ve svých přiznáních a kontrolních hlášeních je skutečnost, že žalobce vystavil tyto daňové doklady až po 3 letech ex post za účelem vyčíslení a odvedení daně.
23. Bez významu je podle žalobce také tvrzení, že první platbu měl inkasovat až v květnu roku 2020, tedy téměř půl roku od jednorázového prodeje obchodních kontaktů. To totiž také neprokazuje, že prodej obchodně využitelných kontaktů nebyl jednorázový, resp. tato

skutečnost nesouvisí s podstatou sporu, jak v bodě [10] napadeného rozhodnutí napsal sám žalovaný.

24. Žalobce dále namítal, že argumentace obsažená v bodech [18] až [22] napadeného rozhodnutí se opírá o hodnocení důkazů žalovaným. Žalovaný však žalobce s hodnocením těchto důkazů před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil, čímž porušil jednak ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, jednak zkrátil žalobcovo právo na seznámení se s provedenými důkazy podle článku 38 odst. 2 usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdější předpisů (dále jen „*Listina*“).
25. Konečně žalobce argumentoval, že pokud soud dospěje k závěru, že skutečně šlo o trvale uskutečňovanou ekonomickou činnost, měla být povinnost odvést DPH stanovena již ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2019, kdy se plnění uskutečnilo, neboť stanovení daně v pozdějších obdobích by bylo porušením principu časového rozměru daňové povinnosti.

IV. Vyjádření žalovaného, replika žalobce a duplika žalovaného

26. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nesouhlasil s tím, že by toto rozhodnutí bylo obtížně srozumitelné až nesrozumitelné. V napadeném rozhodnutí jasně vymezil předmět sporu. Dále citoval bod [16] napadeného rozhodnutí, ve kterém uvedl svůj názor, že cílem žalobce bylo zajistit si pravidelný příjem, přičemž ze strany žalobce nebylo prokázáno, že šlo o jednorázovou, nikoliv soustavnou činnost. Nezastával dvě argumentační linie. Byl a je názoru, že žalobce si zajistil pravidelný příjem soustavnou, či po alespoň určité období opakovanou činností.
27. K námitce nezákonného odmítnutí provedení důkazu zopakoval argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí: tedy že čestné prohlášení pana P. D. neprovedl, protože skutkový stav považoval za již dostatečně zjištěný. Disponoval daňovými doklady z žalobcovy přihlášky k registraci DPH, přičemž každý z těchto dokladů byl vystaven v jiný den s jiným datem zdanitelného plnění a splatnosti a odlišným variabilním symbolem. Současně zjistil, že pan D. jako odběratel nevykázal přijetí těchto zdanitelných plnění v kontrolních hlášeních a z výpisů z bankovního účtu žalobce zjistil, že první platbu žalobce inkasoval se značným odstupem. Žalobce pak inkasoval řadu plateb v průběhu dlouhého časového období, každou s unikátním variabilním symbolem. Žalobce tedy přijímal úhrady od více subjektů, což v žalovaném vzbudilo pochybnosti o skutečném odběrateli zdanitelných plnění. Čestné prohlášení pak nebylo způsobilé ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, neboť nedisponuje vypovídací kapacitou. V této souvislosti poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, a citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022, podle kterého povinností daňového orgánu není provést každý důkaz, pokud tento postup řádně zdůvodní. Tímto způsobem žalovaný postupoval. Čestné prohlášení nadto má podobu ničím nepodloženého tvrzení a nemůže zvrátit zjištění na základě listinných důkazů, které vzájemně potvrzují určitou skutkovou verzi. V této souvislosti žalovaný popřel, že by důkaz neprovedl proto, že mu nevyhovoval. Zopakoval, že skutkový stav má za dostatečně zjištěný bez důvodných pochybností na základě provedených důkazů, přičemž žalobcův důkaz nedisponuje vypovídací kapacitou. Nedošlo tak k nezákonnému odmítnutí provedení důkazu; žalovaný postupoval v souladu se zákonem a judikaturou.
28. K nesprávným závěrům ohledně výkonu ekonomické činnosti žalovaný argumentoval, že byl s ohledem na ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu povinen důkazy hodnotit jednotlivě

a ve vzájemné souvislosti a přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, což také učinil. Žalobce jednotlivá zjištění nepřipustně bagatelizoval a izoloval. K vystaveným daňovým dokladům uvedl, že žalobce sám předložil doklady – faktury – které obsahují navzájem odlišné datum vystavení, uskutečnění zdanitelného plnění a splatnosti. Tvzení o ex post jednorázovém vystavení těchto dokladů tak nemá oporu ve spisovém materiálu a není podloženo důkazními prostředky. Žalobci přitom nic nebránilo v odvolacím řízení důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení navrhnout, sám ostatně žalovanému čestné prohlášení pana D. Tato skutečnost tak nesevčí o jednorázovém plnění. Pokud doklady skutečně byly vystaveny ex post, žalovaný položil otázku, proč žalobce nevystavil jeden daňový doklad na celou částku a k jednotlivým platbám jen příjmové doklady. Tento způsob by mu rovněž umožnil vyčíslení DPH a přitom odpovídal žalobcem tvrzené realitě. Žalovaný dále namítal, že důvodu, proč žalobce vystavil doklady ex post, nerozumí. Nebylo mu zřejmé, jak by skutečnost o ex post vystavení dokladů měla prokázat jednorázovost žalobcem poskytnutého plnění. Namítal také, že dokonavý vid v daňových dokladech nesevčí o jednorázové činnosti. Pokud žalobce první doklad vystavil až 7. 4. 2020, tedy po 3. čtvrtletí roku 2019, byla již činnost z žalobcova pohledu dokončena. Dokonavý vid v daňových dokladech tak neprokazuje jednorázovost plnění. O vystavení dokladů s velkým časovým odstupem pak nic nesevčí. Stran nevykázaných přijatých zdanitelných plnění panem D. v kontrolních hlášeních žalovaný žalobcovo vysvětlení nepovažoval za věrohodné. Nic totiž nesevčí o tom, že daňové doklady byly skutečně vystaveny ex post. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že přijetí plateb s odstupem od uskutečnění údajného jednorázového plnění nemá význam. V souhrnu s ostatními důkazy totiž svědčí o nestandardnosti transakce a prohlubuje pochybnosti žalovaného o jednorázové povaze žalobcem poskytnutého plnění.

29. Nesouhlasil s tím, že by svým postupem porušil ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Ve zde posuzovaném případě nebyl povinen žalobce seznámit s hodnocením důkazních prostředků. Smyslem a účelem tohoto ustanovení je prevence vydání překvapivých rozhodnutí a umožnění daňovým subjektům vyjádřit se k důkazním prostředkům a k závěrům, které z nich vyplývají, což tvrdí také žalobce v žalobě. Napadené rozhodnutí nemohlo být překvapivé, neboť žalobce hodnotil stejné důkazní prostředky jako správce daně (tedy daňové doklady a výpisy z účtu). Žalobce se k nim tedy mohl vyjádřit. V odvolacím řízení nebylo prováděno dokazování, nemohlo tak být žalobci odepřeno právo vyjádřit se k důkazním prostředkům ve smyslu ustanovení článku 38 odst. 2 Listiny. V této souvislosti žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, č. j. 9 Afs 63/2024 – 50, podle kterého ke změně právního posouzení, které by pro stěžovatelku mohlo být překvapivé a proti kterému by nemohla uplatnit argumenty nedošlo, pokud pochybnosti a závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou učinil jak správce daně, tak žalovaný.
30. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou. Zopakoval, že napadené rozhodnutí považoval za nesrozumitelné, neboť z něj není patrné, zda podle názoru žalovaného vykonával ekonomickou činnost tím, že žalobce ve skutečnosti prováděl trvalý, resp. opakovaný výkon činnosti a její jednorázovost pouze předstíral (první argumentační linie), nebo zda žalovaný k tomuto závěru došel, protože za ekonomickou činnost považuje již to, že žalobce za jednorázové poskytnutí zdanitelného plnění obdržel pravidelný, resp. opakovaný příjem (druhá argumentační linie). Podle žalobce právní posouzení věci žalovaným zůstalo stále nejasné. Z bodu [16] napadeného rozhodnutí i z bodu [27] vyjádření žalovaného vyplývá, že podle žalovaného žalobce prodej obchodně využitelných kontaktů

prováděl jako trvalý, resp. opakovaný výkon činnosti, za který obdržel pravidelný, resp. opakovaný příjem. Obě podmínky tak musely být naplněny současně. Není však úkolem žalobce, aby se dohadoval o tom, co a jak žalovaný v napadeném rozhodnutí myslel. Bylo přitom povinností žalovaného v napadeném rozhodnutí jednoznačným způsobem, který neponechává prostor k pochybám, uvést co se podle jeho názoru rozumí výkonem ekonomické činnosti ve smyslu ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH. O výkon ekonomické činnosti by se podle žalobce jednalo pouze v případě trvalého či opakovaného výkonu činnosti, to však žalovaný neprokázal. Připustil, že prodejem obchodně využitelných kontaktů získal pravidelný, resp. opakovaný příjem, tato okolnost však není pro posouzení výkonu ekonomické činnosti rozhodná.

31. K prokázání toho, že prodej obchodně využitelných kontaktů skutečně představoval jednorázové poskytnutí zdanitelného plnění předložil jako důkazní prostředek čestné prohlášení kupujícího, pana P. D. Žalovaný však tento důkazní prostředek odmítnul provést, neboť (podle bodu [25] napadeného rozhodnutí) není v posuzovaném případě s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost. Žalobce zopakoval, že takové odůvodnění odmítnutí provedení důkazního návrhu by mělo opodstatnění jen v případě, když by otázka jednorázového poskytnutí zdanitelného plnění byla pro závěr o výkonu ekonomické činnosti nerozhodná. Takový názor však žalovaný neprezentoval, odmítnutím důkazního návrhu se napadené rozhodnutí stalo nesrozumitelným.
32. Žalovaný k této argumentaci ve vyjádření k žalobě uvedl, že důkazní prostředek nehodnotil, neboť skutkový stav považoval za dostatečně zjištěný. Tento důvod je však zásadně odlišný od důvodu, který žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Podle žalobcem citované judikatury Nejvyššího správního soudu je však v zásadě nepřípustné, aby žalovaný tímto způsobem během soudního řízení pozměňoval důvody napadeného rozhodnutí. Žalobce proto navrhoval, aby soud k této argumentaci žalovaného nepřihlížel. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu přitom závěr o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem není kompatibilní s odmítnutím jím navržených důkazů pro nadbytečnost, což žalobce dokládal citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78. Citoval rovněž rozsudek ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016 – 45, podle kterého je žádoucí, aby správní orgán věnoval úsilí řádnému vyhodnocení tvrzení a důkazů namísto složitějšího odůvodňování jejich neprovedení. Pokud žalovaný došel k závěru, že žalobce neprokázal jednorázovou povahu poskytnutí obchodních kontaktů, závěr o odmítnutí důkazu pro nadbytečnost tak podle žalobce nemůže obstát.
33. Žalobce dále již v žalobě namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neprokázal, že se nejednalo o jednorázový prodej, a vycházel z domněnek a dohadů. Žalovaný se s žalobcem rozešel v názoru na důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků. Žalovaný ve vyjádření zpochybnil vysvětlení žalobce, proč vystavoval jednotlivé daňové doklady ke všem přijatým platbám s tím, že se nabízí otázka, proč žalobce nevystavil jeden daňový doklad na celou částku a příjmové daňové doklady k jednotlivým platbám. Žalobce se však k tomuto argumentu vyjádřil již v bodě [31] žaloby. V daňovém řízení k vysvětlení žalobce přitom příležitost pro porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným vůbec nedostal. Není účelem soudního řízení, aby v něm žalovaný napravoval chyby z daňového řízení, tedy aby hodnotil důkazy v podobě daňových dokladů vystavených žalobcem. Na otázku navíc podává odpověď i čestné prohlášení pana P. D., které však žalovaný odmítnul provést. Z ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu přitom vyplývá, že samotný obsah daňového dokladu nelze považovat za důkaz určité skutečnosti existuje-li jiný důkaz, který obsah

daňového dokladu vyvrací. To, že na fakturách není uvedeno bankovní spojení, je podle žalobce odůvodněno logicky tím, že kvůli zpětnému vystavení faktury by uvedení bankovního spojení bylo nadbytečné. Faktury žalobce vystavil pro svou právní jistotu. Měl tedy za to, že podal racionální vysvětlení důvodů, pro které faktury vystavil jednorázově a zpětně, přičemž žalovanému se nepodařilo toto vysvětlení vyvrátit. Žalobce souhlasil s žalovaným, že jednorázové vystavení daňových dokladů ex post nemůže potvrdit jednorázovost zdanitelného plnění. Na druhou stranu však ale jednorázovost zdanitelného plnění nemůže ani důvodně zpochybňovat. Ve vztahu k jednorázovosti je zcela nerozhodné kdy a kolik daňových dokladů žalobce vystavil. Žalovaný se tak sám nepřímou doznal k tomu, že jeho pochybnosti stran počtu daňových dokladů vystavených žalobcem a doby jejich vzniku jsou nesmyslné. Ohledně nevykázání zdanitelných plnění panem P. D. v přiznáních k DPH a kontrolních hlášeních žalobce nerozuměl tomu, z jakých důvodů toto vysvětlení žalovaný považoval za nevěrohodné. Toto vysvětlení podle žalobce je zcela souladné s pravidly logického myšlení i zkušenostními poznatky.

34. K porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení nebylo provedeno dokazování. To však podle žalobce není pravda, protože v rámci odvolacího řízení žalovaný prováděl dokazování daňovými doklady, které hodnotil v bodech [16] až [18] napadeného rozhodnutí. S těmito úvahami však žalobce v rozporu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil. Žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, č. j. 9 Afs 63/2024 – 50 vychází ze zcela odlišné situace, neboť v té listinné důkazy daňovými orgány v nalézacím řízení hodnoceny byly. Závěry z tohoto rozsudku tak nelze použít.
35. V duplice žalovaný předně nesouhlasil s názorem žalobce, že napadené rozhodnutí bylo nesrozumitelné. Již v úvodní části napadeného rozhodnutí, v bodech [8] až [16], citací právních předpisů a soudních rozhodnutí jasně uvedl, jaká činnost je považována za ekonomickou. Zdůraznil přitom bod [16] napadeného rozhodnutí, podle kterého z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2021, č. j. 8 Af 10/2018 plyne, že pro vyhodnocení činnosti jako ekonomické je primární otázka zajištění pravidelných příjmů. Prodejem využitelných kontaktů si žalobce pravidelný příjem zajistil. Z daňových dokladů – faktur, které žalobce předložil, plynulo, že žalobce prodej neuskutečnil jednorázově. Žalobcův závěr o tom, že měl v napadeném rozhodnutí uvést co se podle jeho názoru rozumí ekonomickou činností, tak žalovaný považoval za nelogický; tato informace totiž v napadeném rozhodnutí obsažena je.
36. K odmítnutí provedení důkazního prostředku žalovaný korigoval tvrzení žalobce ohledně rozložení důkazního břemene v rámci registračního řízení. Citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 – 47, podle kterého nese důkazní břemeno v případě dobrovolné registrace daňový subjekt; povinností správce daně je správnost údajů a dokumentů zkontrolovat. Pokud se tedy žalobce dobrovolně registroval jako plátcem DPH byl povinen předložit důkazní prostředky, ze kterých plyne, zda je či není plátcem DPH. Správce daně došel ke kladnému závěru, žalobce, paradoxně, k opačnému. Žalobce k přihlášce k registraci k DPH předložil výpis ze svého bankovního účtu a následně také rozpis plateb. Z těchto důkazních prostředků plynulo, že žalobce splňuje zákonné podmínky pro registraci, neboť měl příjmy převyšující zákonný limit pro registraci k DPH a tvrdil, že jde o příjmy z ekonomické činnosti. Pro účely vzniku povinnosti spojené s plátcovstvím DPH je přitom podstatné pouze to, zda šlo o platby za uskutečněná zdanitelná plnění. Je tedy nepodstatné, od koho byly tyto platby přijímány. V rámci

doplnění odvolání žalobce předložil faktury za období několika let, každou s jiným datem splatnosti, datem uskutečnění zdanitelného plnění a variabilním symbolem. Žalovaný tedy v souladu se správcem daně uzavřel, že žalobce prokázal naplnění zákonných podmínek pro závěr o tom, že žalobce se stal plátcem DPH. Orgány finanční správy totiž disponovaly podklady v podobě faktur, ze kterých plynulo, že žalobce dlouhodobě fakturoval určitá zdanitelná plnění, za které následně dlouhodobě inkasoval úhrady.

37. Ohledně odmítnutí důkazního prostředku v podobě čestného prohlášení pana P. D. žalovaný nepovažoval důvody tohoto odmítnutí obsažené v napadeném rozhodnutí za odlišné od těch, které uvedl ve vyjádření k žalobě. Žalobce sám neupřesnil v čem je argumentace žalovaného odlišná. Žalovaný přitom jak v napadeném rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě uvedl, že skutkový stav považoval za dostatečně zjištěný, přičemž ve vyjádření k žalobě toliko pro lepší přehlednost tento závěr rozvinul o důvody, které ho k němu vedly. Toto odůvodnění však oproti napadenému rozhodnutí neobsahuje žádné nové skutečnosti. Argumentace žalobce stran odmítnutí důkazu při vyslovení závěru o neunesení důkazního břemene se pak podle žalovaného zakládá na nepochopení rozložení důkazního břemene v daném případě ze strany žalobce. Zopakoval, že důkazní břemeno leželo na straně žalobce, jej podle žalovaného i správce daně unesl. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že určité skutečnosti neprokázal, neznamená to tedy, že neunesl důkazní břemeno; pokud tedy žalobce prokázal, že uskutečňoval ekonomickou činnost, logicky nemohl prokázat, že ekonomickou činnost neuskutečňoval. Pro úplnost žalovaný doplnil, že mu není zřejmé, jak by mohlo závěry uvedené v napadeném rozhodnutí zvrátit čestné prohlášení někoho, kdo si nevykázal přijatá zdanitelná plnění v kontrolním hlášení a žalobci stoprocentně neuhradil tato údajně přijatá zdanitelná plnění. Zvláště za situace, kdy žalobce předložil výpisy z účtu a faktury, které se vzájemně lišily daty vystavení, splatnosti a uskutečnění zdanitelného plnění a variabilními symboly.
38. Za nepravdivé považoval tvrzení žalobce, že závěry žalovaného jsou pouhými dohady, které se vymykají pravidlům logického myšlení. Své závěry považoval za logické. Neuvěřitelnou teorií naopak označil to, že by žalobce vystavil faktury zpětně za dobu tří let a u každé faktury zpětně uvedl data vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění a splatnosti. Do tvrzení žalobce o zpětném vystavení nezapadá ani to, že každá faktura obsahovala odlišné variabilní symboly, když měl žalobce podle svého tvrzení peníze již na účtu.
39. K námitce porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu setrval na argumentaci obsažené ve vyjádření k žalobě. Nesouhlasil ani s neaplikovatelností rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, č. j. 9 Afs 63/2024 – 50. Jak již uvedl v napadeném rozhodnutí a vyjádření k žalobě, v písemnosti ze dne 25. 8. 2023, č. j. 7228260/23, žalobce uvedl odpovědi na otázky správce daně vyslovené ve výzvě k odstranění pochybností a současně přiložil žalobcem vystavené daňové doklady za období duben 2020 až květen 2023. Tyto daňové doklady tak hodnotil již správce daně v rámci nalézacího řízení.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

40. Městský soud v Praze (dále též „*městský soud*“) ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového i právního stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu a v mezích uplatněných žalobních bodů v souladu s ustanovením § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.

41. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce s rozhodnutím věci bez jednání výslovně souhlasil a souhlas žalovaného se presumuje, neboť ten k výzvě soudu nevyjádřil nesouhlas s takovým rozhodnutím. Soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování. Stěžejní podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem soudního přezkumu. Žalobce pak navrhl důkaz čestným prohlášením pana P. D. ze dne 31. 1. 2024 a doplněním odvolání ze dne 21. 3. 2024 proti rozhodnutí o registraci k DPH vydanému dne 29. 8. 2023 pod č. j. 7229927/23/2009-40511-109946. Oba tyto dokumenty jsou však součástí správního spisu, kterým se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117 [č. 2383/2011 Sb. NSS]). Tyto důkazy proto soud neshledal důvod provést.
42. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty podal 26. 6. 2023. Jako rozhodný den byl označen 31. 7. 2020, výše obratu byla stanovena ve výši 1 148 000 Kč a důvod registrace potom obsahoval odkaz na ustanovení § 6 ZDPH. Přílohou nebyly žádné doklady či písemnosti prokazující obsah této přihlášky.
43. Správce daně první výzvou k odstranění vad vyzval žalobce k odstranění pochybností v registračních údajích spočívajících ve splnění hmotněprávních podmínek k registraci podle ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH, tj. konkrétně toho, zda je žalobce osobou povinnou k dani podle ustanovení § 5 téhož zákona a k doložení správnosti data rozhodného dne a výše obratu. Dále byl vyzván k popsání ekonomické činnosti, předložení peněžního deníku po jednotlivých měsících od 1. 8. 2019 do 31. 7. 2020, k předložení seznamu vydaných faktur/tržeb, k předložení kopií faktur z výše uvedeného seznamu a dokladů a podrobností prokazujících faktické uskutečnění plnění podle těchto účetních dokladů. Žalobce v návaznosti na tuto výzvu podal dne 11. 7. 2023 a 8. 8. 2023 žádosti o prodloužení lhůty ke splnění výzvou uložených povinností, oběma žádostem správce daně vyhověl (rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 24. 7. 2023, č. j. 6308109/23/2009-40511-109946, a ze dne 15. 8. 2023, č. j. 6913993/23/2009-40511-109946).
44. Dne 28. 6. 2023 správce daně vydal pod č.j. 5883112/23/2009-40511-109946 výzvu vůči České spořitelně, a. s., ve které ji vyzval k doložení identifikace majitele bankovního účtu uvedeného v přihlášce k registraci, všech osob, které mohly v období od 1. 1. 2019 do současnosti s účtem disponovat a kompletního přehledu o pohybech na účtu v témže období. Odpověď na tuto výzvu ze strany České spořitelny, a. s., je datována dne 13. 7. 2023.
45. Podáním ze dne 25. 8. 2023 žalobce správci daně doručil odpověď na první výzvu. V ní uvedl, že není účetní jednotkou, proto po něm není možné požadovat vedení účetnictví ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Uvedl, že jej stíhá povinnost podat přihlášku k registraci, povinnost souběžně s přihláškou prokazovat cokoliv jiného zákonem uložena není. Poté upřesnil, že ve 4. čtvrtletí roku 2019 jednorázově panu P. D. poskytnul obchodně využitelné kontakty, načež mu pan D. dohodnutou cenu jednorázového plnění postupně hradil. K jednotlivým úhradám žalobce vystavil patřičné doklady. V příloze tohoto podání byly faktury – daňové doklady č. 200000001 až 200000029, č. 210000001 až 210000054, č. 220000001 až 220000071 a č. 230100001 až 230100028 (dále jen souhrnně „*daňové doklady*“). U všech těchto faktur byl jako dodavatel označen žalobce, jako příjemce pan P. D. Označení dodávky bylo u všech faktur „*Doklad k přijaté platbě – poskytnutí obchodně využitelných*“.

kontaktů ve 4. čtvrtletí 2019“. Jako číslo účtu bylo vždy uvedeno č. 000000000000/0100. Faktury měly vzájemně odlišné variabilní symboly (odpovídající vždy číslu faktury). Přílohou podání byl také soubor „*x_prijate_pratby_2020-2023.pdf*“ obsahující souhrn výše specifikovaných faktur.

46. Dne 29. 8. 2023 vydal správce daně podle ustanovení § 129 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty. Rozhodnutí o registraci neobsahuje odůvodnění.
47. Dne 8. 9. 2023 podal žalobce proti rozhodnutí o registraci odvolání. Namítal, že ekonomickou činností musí být pravidelně opakovaná činnost. V posuzovaném případě se však jednalo o jednorázové plnění, které pan D. žalobci ve splátkách hradil. Žalobce tak měl za to, že není osobou povinnou k dani ve smyslu ustanovení § 5 ZDPH.
48. Dne 14. 9. 2023 druhou výzvou správce daně žalobce opět vyzval k prokázání skutečností. Konkrétně jej vyzval k:
 - specifikaci předmětu a podmínek, za kterých byla uskutečněna plnění, na jejichž základě žalobce vyhotovil 182 předložených faktur,
 - sdělení veškerých identifikačních a kontaktních údajů na pana P. D., které má žalobce k dispozici,
 - vysvětlení, proč na předložených fakturách je vždy uvedena forma úhrady příkazem při současném uvedení neplatného čísla účtu,
 - sdělení, jakým způsobem byly faktury hrazeny,
 - vysvětlení, proč byly napříč 4 kalendářními roky vystavovány faktury za údajně jednorázové plnění,
 - vysvětlení a doložení cenové kalkulace k tvrzenému jednorázovému plnění, které napříč 4 kalendářními roky mělo generovat tržby převyšující 13 000 000 Kč,
 - doložení smlouvy včetně všech dodatků a příloh předcházející uskutečnění plnění podle předložených 182 faktur, byla-li tato smlouva uzavřena písemně,
 - doložení jakékoliv účetní dokumentace a výstupů souvisejících s fakturami, prokazující faktické uskutečnění plnění, pokud byla v souvislosti s uskutečněním plnění pro uvedeného odběratele vyhotovena,
 - předložení dokladů o úhradě k předloženým 182 fakturám, pokud jimi žalobce disponuje – pokud nikoliv, tak k vysvětlení, proč faktury doposud nebyly uhrazeny, a
 - doložení jakýchkoliv jiných důkazních prostředků prokazujících tvrzení uvedená v odvolání.
49. V odůvodnění druhé výzvy správce daně shrnul dosavadní skutkový stav. Uvedl, že ačkoliv mělo být žalobcem poskytnuté plnění jednorázové, žalobce vystavil celkem 182 účetních dokladů napříč 4 kalendářními roky, přičemž od září 2020 byly tyto faktury vystavovány jako daňové doklady ve smyslu ustanovení § 26 a násl. ZDPH. S ohledem na skutečnost, že žalobce deklaroval částku obratu za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců ve výši 1 148 000 Kč k datu 31. 7. 2020, což odpovídá souhrnu fakturovaných částek, zákonem stanovenou částku obratu 1 000 000 Kč měl podle doložených účetních dokladů překročit v období dubnem a červencem 2020, což odpovídá rozhodnému dni uvedenému v přihlášce. Správce daně přistoupil k meritornímu rozhodnutí a žalobce registroval coby plátce DPH ke dni 1. 9. 2020. Toto datum odpovídá období, od kterého žalobce začal na jím uskutečněná zdanitelná plnění uplatňovat 21% sazbu DPH. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí o registraci

bylo vydáno plně v souladu s přihláškou, nebylo toto rozhodnutí opatřeno odůvodněním. Dne 8. 9. 2023 obdržel správce daně odvolání proti rozhodnutí o registraci. Tím však podle správce daně efektivně rozporuje jím samým deklarované údaje z přihlášky k registraci, neboť registrovat se k DPH je podle ustanovení § 94 odst. 1 ZDPH povinná jen osoba povinná k dani podle ustanovení § 5 téhož zákona. Správce daně nemohl najít pochopení také pro to, že žalobce svůj názor v průběhu registračního řízení neprezentoval. Správce daně konstatoval, že po odpovědi na předchozí výzvu neměl přetrvávající pochybnosti o tom, že by žalobce nebyl osobou povinnou k dani podle ustanovení § 5 ZDPH, neboť i přes sdělené anepodložené skutkové okolnosti poukazovaly předložené důkazní prostředky na soustavnost vykonávané ekonomické činnosti s generováním pravidelného příjmu, přičemž žalobce kromě přihlášky podal rovněž všechna řádná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období září 2020 – květen 2023, na nichž zdanitelná plnění přiznal. Protože žalobce nepodložil a prostřednictvím důkazních prostředků neprokázal validitu tvrzení v odvolání, přistoupil k vyhotovení této výzvy.

50. Žalobce dne 3. 10. 2023 a 23. 10. 2023 požádal o prodloužení lhůty ke splnění povinností z druhé výzvy. První žádosti bylo vyhověno rozhodnutím ze dne 11. 10. 2023, č. j. 7933758/23/2009-40511-109579, druhá byla rozhodnutím ze dne 30. 10. 2023, č. j. 8436347/23/2009-40511-109579, zamítnuta.
51. Dne 9. 11. 2023 žalobce správci daně odeslal odpověď na druhou výzvu k prokázání skutečností. Uvedl, že v průběhu registračního řízení správci daně předložil daňové doklady, které vystavil k přijatým platbám v souvislosti s plněním poskytnutým panu D. V těchto dokladech specifikoval předmět a rozsah zdanitelného plnění, jakožto povinné náležitosti daňového dokladu. Tyto doklady žalobce navrhl jako důkaz v řízení, neboť z nich je patrné, že panu D. ve 4. čtvrtletí roku 2019 poskytl jednorázové plnění a následně za něj inkasoval úhrady. Pan P. D. byl podle žalobce v těchto dokladech dostatečně identifikován. Protože žalobce není účetní jednotkou, nevznikly mu žádné povinnosti uložené zákonem o účetnictví. Zároveň namítal, že požadavek na provedení úkonů, ke kterému žalobce vyzval správce daně, je nesplnitelný, neboť daňový subjekt na rozdíl od správce daně nemůže v řízení provádět žádné úkony. Žalobce respektujíc zásadu součinnosti však přislíbil poskytnutí dalších potřebných informací záhy.
52. Dne 21. 3. 2024 žalobce své odvolání proti rozhodnutí o registraci doplnil o čestné prohlášení pana P. D. ze dne 31. 1. 2024 s úředně ověřeným podpisem. V čestném prohlášení pan D. potvrdil jednorázovost poskytnutí kontaktů a že odměna za to byla splácena z výnosů jeho činnosti.
53. O odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 8. 2024, č. j. 26255/24/5100-41456-712955.
54. Mezi stranami je nesporné, že prodej obchodně využitelných kontaktů je zdanitelným plněním ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 ZDPH a předmětem daně z příjmů. Za nespornou pak lze označit také skutečnost, že za činnost v podobě poskytnutí obchodně využitelných kontaktů žalobce od dubna roku 2020 do května roku 2023 inkasoval platby, o čemž svědčí předložené faktury.
55. Předmětem sporu mezi stranami v projednávané věci je však otázka, zda žalobcem poskytnuté plnění panu P. D. spočívající v poskytnutí obchodně využitelných kontaktů bylo jednorázovou či soustavnou činností, zda odměna ve splátkách byla pravidelným

příjmem, a zda tedy tato žalobcem vykonávaná činnost skutečně je ekonomickou činností ve smyslu ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH.

56. Žalobce v první řadě namítl nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí, konkrétně to, že žalovaný výslovně neuvedl, zda pro vyslovení závěru o výkonu ekonomické činnosti musí být podmínka pravidelného příjmu splněna současně s podmínkou trvalého, resp. opakovaného výkonu činnosti ze strany daňového subjektu.
57. V ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH je osoba povinná k dani vymezena jako „[...] osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“
58. Pojem ekonomická činnost je definován v ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH. Z něj se podává, že „[e]konomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti“ (podtržení doplněno soudem). Čistě z této definice vyplývá, že o ekonomickou činnost půjde tehdy, pokud je jejím účelem získávání pravidelného příjmu.
59. V bodech [11] až [15] napadeného rozhodnutí žalovaný s odkazem na judikaturu správních soudů či SDEU vyložil pojem soustavný výkon činnosti. Podotkl rovněž, že znakem ekonomické činnosti je právě zisk pravidelného příjmu. V bodě [16] poté dospěl k závěru, že tvrzený jednorázový prodej obchodních kontaktů byla činnost, jejímž cílem pro žalobce bylo zajistit si pravidelný příjem. S odkazem na obsah předložených faktur poté dospěl k závěru, že obchodní kontakty jakožto nehmotné zboží žalobce dodával průběžně a dle toho byly také fakturovány. Proto v odstavci [22] napadeného rozhodnutí shrnul, že se v případě žalobce se nejednalo o jednorázový prodej, nýbrž o delší dobu probíhající činnost naplňující znaky ekonomické činnosti. Žalovaný tedy shledal, že žalobce tuto činnost ve fakturovaném období vykonával soustavně.
60. Podle názoru soudu je tedy z odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela zřejmé, že podle žalovaného je primárním znakem výkonu ekonomické činnosti ve smyslu ustanovení § 5 ZDPH to, zda žalobce z činnosti dosahoval pravidelného příjmu. Jako doplňující důvod však k tomu přistupuje další skutečnost a tedy, že žalobce tuto činnost vykonával také soustavně. Podle názoru soudu je tedy z napadeného rozhodnutí naprosto srozumitelné, jaké znaky měly být dle žalovaného splněny, aby činnost žalobce bylo možno posoudit jako ekonomickou – šlo o to, že žalobce si svou činností zajistil pravidelný příjem, navíc šlo o soustavnou činnost.
61. Konkrétně žalovaný v bodě [11] napadeného rozhodnutí uvedl, že ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH ve spojení s odst. 2 téhož ustanovení ZDPH spojuje pojem osoby povinné k dani s vymezením pojmu ekonomické činnosti a zprostředkovaně tedy i s prvkem soustavnosti výkonu činností předvídaných v § 5 odst. 2 ZDPH. Žalovaný v tomto kontextu citoval rozhodnutí správních soudů (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2012, č. j. 45 Af 13/2012 – 44, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 7 Afs

85/2010 – 226, a ze dne 14. 6. 2017, č. j. 9 Afs 348/2016 – 47). Tato rozhodnutí obsahují závěr o tom, že z ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH výslovně vyplývá požadavek soustavnosti činnosti. Soud však zdůrazňuje, že výše uvedené závěry se vztahují k definici ekonomické činnosti obsažené ve znění ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH do 31. 3. 2019, podle kterého „[e]konomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.“ Původní znění ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH tedy bylo od definice ekonomické činnosti v ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH v rozhodném znění diametrálně odlišné. Žalovaným citované judikaturní závěry tedy nelze čistě mechanicky bez dalšího aplikovat i na zde posuzovaný případ.

62. Výše popsaná změna ustanovení § 5 odst. 2 a 3 ZDPH byla provedena zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů. Z jeho důvodové zprávy se k novelizaci ZDPH podává, že hlavním důvodem pro zpracování a předložení novely ZDPH je povinná transpozice nových právních předpisů Evropské unie a doladění některých ustanovení s platnou unijní právní úpravou. V návaznosti na směrnici o dani z přidané hodnoty se v návrhu zákona zpřesňují některé pojmy, které jsou pro uplatňování daně z přidané hodnoty zásadní, například ekonomická činnost, a zakotvují se některé další zásady vyplývající z ustálené judikatury SDEU.
63. K bodu 14 (§ 5 odst. 3 ZDPH) je pak v této důvodové zprávě konkrétně uvedeno: „Současné znění odstavce 2 definuje ekonomickou činnost jako činnost soustavnou. Směrnice o dani z přidané hodnoty a navazující judikatura Soudního dvora Evropské unie (např. C-23/98 Heerma, C-331/14 Trgovina Prizma a C-230/94 Enkler) váže ekonomickou činnost mimo jiné na podmínku vykonávání činnosti s cílem získávat z ní pravidelný příjem (nikoliv pravidelnou úplatu nebo dokonce zisk) a podmínka pravidelnosti, opakovatelnosti či soustavnosti dané činnosti je dovozována až následně (srov. rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-408/06 Götz bod 18, C-235/85 Komise vs. Nizozemsko v bodě 9 a C-246/08 Komise vs. Finsko bod 37). Proto se navrhuje ekonomickou činnost vymezit skrze pravidelné získávání příjmu obdobně, jako je tomu v čl. 9 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty. Pokud je cílem činnosti získávání pravidelného příjmu, je tato činnost považována za ekonomickou, byť sama o sobě na první pohled pravidelný či soustavný charakter mít nemusí (např. rozsudek C-230/94 Enkler připouští, že koncepce ekonomické činnosti sice nezahrnuje příležitostné činnosti, ale pokud je z nich získáván pravidelný příjem, musí být považovány za ekonomické.)“ (podtržení doplněno soudem).
64. Z výše uvedeného vyplývá, že primárním znakem ekonomické činnosti je právě dosažení pravidelného příjmu. Tento závěr dokládá také komentářová literatura. „Základním atributem, pro který se fyzická nebo právnická osoba považuje za osobu povinnou k dani ve smyslu DPHZ, je skutečnost, že vykonává ekonomickou činnost. Komentované ustanovení v odstavci 3 definuje ekonomickou činnost obdobně, jako soukromé právo definuje činnost podnikatele. Z § 420 odst. 1 ObčZ můžeme dovodit, že podnikání je činnost podnikatele

vykonávaná samostatně, na vlastní účet a odpovědnost, výdělečně, živnostenským nebo obdobným způsobem, se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Definice ekonomické činnosti podle komentovaného ustanovení je více kazuistická, lze z ní však vybrat tyto základní znaky, které musejí být splněny současně: 1. jde o činnost za účelem získání pravidelného příjmu (tedy nikoli jednorázového, nahodilého), 2. jde o činnost vykonávanou výrobcí, obchodníky nebo osobami poskytujícími služby, 3. může jít o činnost aktivní nebo o činnost pasivní spočívající v soustavném využití hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získání příjmů“ (NOVOTNÁ, Monika. § 5 [Osoby povinné k dani]. In: NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. Zákon o dani z přidané hodnoty. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 42, marg. č. 5. Podtržení doplněno městským soudem).

65. Soustavnost či pravidelnost vykonávané činnosti je však stále relevantním, byť v současnosti však již ne definičním, znakem ekonomické činnosti. S ohledem na závěry SDEU v rozsudcích sp. zn. C-408/06, Götz, sp. zn. C-235/85, Komise vs. Nizozemsko, a sp. zn. C-246/08, Komise vs. Finsko, které byly uvedeny ve výše citované důvodové zprávě, i městský soud ve zde posuzované věci došel k závěru, že požadavek na soustavnost činnosti nadále přetrvává relevantní podmínkou pro vyslovení závěru o výkonu ekonomické činnosti ve smyslu ustanovení § 5 ZDPH.
66. Žalovaný tedy znaky ekonomické činnosti, tedy v první řadě to, zda byl činností dosažen pravidelný příjem a příp. zda šlo o soustavnou, tj. nikoliv příležitostnou, činnost, tedy vyložil zcela správně. S žalobcem lze sice v obecné rovině souhlasit co do závěru, že podmínky trvalého, resp. opakovaného výkonu činnosti a pravidelného příjmu se vzájemně nepodmiňují. K výkonu ekonomické činnosti však v každém případě musí dojít k naplnění podmínky pravidelného příjmu. Podmínka pravidelnosti, opakovatelnosti či soustavnosti činnosti je teprve následná (srov. bod 42 rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2021, č. j. 8 Af 10/2018- 23).
67. Za sporné žalobce označil, zda (jím tvrzený jednorázový) prodej obchodně využitelných kontaktů, který byl žalobci hrazen ve splátkách, naplňuje podmínky ekonomické činnosti.
68. Podřazení určité skutkové situace pod rozsah a obsah neurčitého právního pojmu ekonomické činnosti, je přitom podle ustálené rozhodovací praxe SDEU i správních soudů především třeba důsledně zkoumat a zohlednit konkrétní skutkové okolnosti řešeného případu (srov. např. rozsudky SDEU ze dne 26. 9. 1996 ve věci C-230/94, *Enkler*, či ze dne 19. 7. 2012 ve věci C-263/11, *Ainars Redlihs*, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 7 Afs 85/2010 - 226, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 9 Afs 348/2016 - 47).
69. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – podstatné je zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.
70. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně vyjádřila také judikatura správních soudů. Zásadně platí, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny

skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván; svá tvrzení prokazuje především tedy svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy; správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (ani to, jak tomu ve skutečnosti bylo), 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 doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval; tyto skutečnosti lze prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním (zpochybněným) účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

71. Ze správního spisu vyplývá, že přihlášku k registraci k DPH podal žalobce dobrovolně, přihlášku pak doplnil k první výzvě (zejména o faktury). Správce daně žádosti žalobce plně vyhověl, neboť na základě přihlášky a posléze doplněných podkladů dospěl k závěru, že žalobce vykonával ekonomickou činnost. Podle správce daně tedy žalobce v této fázi daňového řízení unesl jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní stran výkonu ekonomické činnosti ve smyslu ustanovení § 5 ZDPH. V danou chvíli tedy správce daně logicky nebyl povinen prokazovat existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem předložených daňových dokladů.
72. Proti závěru správce daně však žalobce brojil v odvolání s tvrzením, že ve skutečnosti šlo o jednorázovou činnost. Ve druhé výzvě, jak byl její obsah rekapitulován seshora, proto správce daně již vyložil, z jakých důvodů má za to, že žalobce vykonával činnost, v níž dosáhl pravidelný příjem a navíc šlo o soustavnou činnost. Pakliže vyzval žalobce, aby ten doložil své tvrzení o jednorázovosti jím poskytnutého plnění panu D., k tomu žalobce reagoval pomocí návrhu na provedení důkazu v podobě čestného prohlášení pana P. D. Žalovaný potom v napadeném rozhodnutí s odkazem na žalobcem poskytnuté daňové doklady vyložil, z jakých důvodů i přes to dospěl k závěru, že žalobcem vykonávaná činnost, na základě které tyto daňové doklady vystavoval, byla ve skutečnosti činností, již dosahoval pravidelný příjem a činností soustavnou.
73. Podstatné je pak to, že právě daňové doklady a související potvrzení o přijatých platbách svědčí o tom, že žalobce získal za poskytnutí obchodně využitelných kontaktů v období od 7. 4. 2020 do 13. 5. 2023 pravidelný příjem v řádech desítek tisíc Kč měsíčně. Soud poté přisvědčil žalovanému i v tom (viz body [16] až [21] napadeného rozhodnutí), že daňové doklady v souhrnu prokazují i soustavný výkon této činnosti. Nelze totiž odhlédnout totiž od skutečnosti, že žalobce přihlášku k registraci k DPH podal dobrovolně (byť tvrdí, že z preventivních důvodů). Řádně označil rozhodný den, na výzvu doložil daňové doklady v podobě faktur (s odlišnými variabilními symboly, daty vystavení od 7. 4. 2020 do 13. 5. 2023, s rozlišnými daty splatnosti a rozdílnými daty uskutečnění zdanitelného plnění počínaje obdobím od 3. 9. 2020 do 17. 5. 2023) a od faktury – daňového dokladu č. 200000019 ze září roku 2020 začal v těchto daňových dokladech uplatňovat 21% sazbu DPH. I to svědčí

o tom, že poskytnutí obchodně využitelných obchodních kontaktů žalobcem nebylo jednorázového a příležitostného charakteru, ale bylo naopak pro toto období soustavné.

74. Soud se tedy ztotožnil se žalovaným, který ve shodě jako správce daně shledal, že žalobce doložením těchto daňových dokladů potvrdil výkon ekonomické činnosti v uvedeném období a tedy i důvodnost své přihlášky k registraci k DPH.
75. Pokud je tedy žalobce názoru, že jím poskytnuté plnění panu D. ve skutečnosti ekonomickou činností ve smyslu ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH nebylo, byl nepochybně povinen takovou skutečnost správci daně, v odvolacím řízení pak žalovanému, prokázat. Žalobce tedy tížilo důkazní břemeno stran tvrzení, že ekonomickou činnost ve skutečnosti nevykonával (ač sám podal přihlášku k registraci k DPH a následně tuto přihlášku podložil důkazy svědčící o její důvodnosti). O to se žalobce pokoušel navržením a předložením důkazního prostředku v podobě čestného prohlášení pana P. D.
76. Tvrzení třetí osoby zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013 – 30, bod 48, ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37). Čestné prohlášení může být i podnětem pro svědecký výslech dané osoby (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 – 43 [č. 1049/2007 Sb. NSS, viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013 – 30, bod 49).
77. Nejvyšší správní soud však v minulosti učinil taktéž závěr, že správce daně provede navržené důkazní prostředky pouze pokud jsou ke zjištění stavu věci potřebné. Správce daně je tak oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka (srov. rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 – 80). Navržené důkazy lze odmítnout, pokud okolnost, kterou měly prokázat, není rozhodnou okolností či k jejímu průkazu nesměruje, případně směřuje k prokázání toho, co nebylo správním orgánem vyžadováno (srov. rozsudek ze dne 28. 6. 2007, č. j. 7 Afs 128/2006 – 67. Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09 „*Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno*“.
78. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě [25] uvedl, že „[...] tento důkazní prostředek v rámci odvolacího řízení neprováděl. Jak plyne z výše uvedeného, má odvolací orgán skutkový stav v nyní posuzované věci bez důvodných pochybností za dostatečně zjištěný na základě již provedených důkazních prostředků. Důkaz předkládaný odvolatelem tedy není v nyní posuzovaném případě s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na tvrzení odvolatele nedisponuje vypovídací potencií (viz také náleze Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. I. ÚS 118/09)“.
79. Žalovaný tedy důkaz však neprovedl jednak z důvodu již dostatečně zjištěného skutkového stavu (příčemž další dokazování by tím pádem bylo nadbytečné), jednak z důvodu nízké vypovídací potence. k návrhu na provedení důkazního prostředku v podobě čestného prohlášení pana P. D. Oba tyto důvody byly obsaženy již v napadeném rozhodnutí;

žalovaný ve vyjádření k žalobě svou argumentaci stran odmítnutí provedení tohoto důkazního prostředku nikterak nerozšiřoval a nedoplňoval.

80. Žalovaný poté nepochybil ani tím, že přes odmítnutí žalobcem navržených důkazů pro nadbytečnost zároveň vyslovil závěr o neunesení důkazního břemene.
81. Čestné prohlášení v obecné rovině nelze považovat za příliš spolehlivý důkazní prostředek. Obsahuje totiž jen tvrzení určitého subjektu o určitých skutečnostech. Oproti kupříkladu svědecké výpovědi z něj není bez dalšího seznatelné, zda v čestném prohlášení uvedené údaje skutečně jsou pravdivé: autorovi čestného prohlášení totiž nelze klást doplňující dotazy a neprojeví se ani ostatní faktory, ze kterých lze při výslechu svědka usoudit, zda je jeho výpověď pravdivá. Pokud by čestné prohlášení mělo být žalovaným pokládáno za relevantní důkazní prostředek, musely by z něj získané informace v souladu s jinými v řízení provedenými důkazy. K takové situaci však ve zde posuzované situaci nedošlo, neboť čestné prohlášení bylo jediným důkazem, který měl dle žalobcova návrhu svědčit o tom, že žalobcem poskytnuté plnění panu D. bylo jednorázové.
82. Aniž by soud předjímal závěry hodnocení tohoto důkazu ze strany orgánů finanční správy, čestné prohlášení o tvrzení třetí osoby nijak nedoložené dalšími důkazy, které by potvrzovaly věrohodnost obsahu prohlášení takové osoby, samo o sobě nemůže obstát v kontrastu s žalobcem vystavenými a předloženými daňovými doklady, které naopak svědčí především tomu, že žalobce po určitou dobu (resp. několik let) dosahoval pravidelný příjem. Tj. právě tyto podklady svědčí nejvýstižněji o povaze a průběhu žalobcovy činnosti, nikoliv (samo o sobě) čestné prohlášení či případná svědecká výpověď odběratele.
83. Žalobce na podporu svého v odvolání uplatněného tvrzení tedy předložil toliko jeden důkazní prostředek, kterým pro nízkou vypovídací potenci nemohl být vyvrácen závěr o výkonu ekonomické činnosti ze strany žalobce. Provedení důkazu čestným prohlášením pana D. (příp. samotnou jeho svědeckou výpovědí) by tak bylo nadbytečné, neboť by na závěru žalovaného nemohlo nic změnit. Protože žalobce vedle čestného prohlášení neoznačil či nedoložil žádný jiný důkazní prostředek k vyvrácení závěru správce daně a žalovaného o výkonu ekonomické činnosti ze strany žalobce, soud konstatuje, že závěr o neunesení důkazního břemene byl v daném případě příhodný.
84. Žalobce dále namítal, že v řízení došlo k porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu a čl. 38 odst. 2 Listiny, neboť žalovaný žalobce neseznámil s hodnocením důkazů obsažených v bodech [18] až [22] napadeného rozhodnutí, které vycházejí z důkazního prostředku v podobě žalobcem předložených faktur.
85. Podle ustanovení článku 38 odst. 2 Listiny „[k]aždý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem“. Podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“.
86. Žalobce v této souvislosti nenamítal, že by snad žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru od toho, který zastává správce daně. Předmětem jeho námítky je skutečnost, že

žalovaný jej neseznámil s hodnocením důkazů. Jde tedy o první z případů předvídaných ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu.

87. Soud souhlasí s žalovaným, že smyslem a účelem citovaného ustanovení je předcházení vzniku překvapivých rozhodnutí. Deklarovaným cílem tohoto ustanovení je totiž podle důvodové zprávy „poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním.“ Vzájemný dialog, jakožto provedení zásady součinnosti, je možný pouze v případě, pokud bude daňový subjekt vědět nejenom o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co za skutečnosti z nich dovozuje. Neseznámí-li odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil podle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytváření skutková zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52, [č. 4053/2020 Sb. NSS], bod 58 a 67).
88. Důkazy hodnocené v bodech [18] až [22] napadeného rozhodnutí jsou faktury, respektive daňové doklady, které žalobce správci daně poskytnul dne 25. 8. 2023. V době vydání rozhodnutí o registraci dne 29. 8. 2023 tak správce daně měl výše uvedené důkazní prostředky k dispozici. Ačkoliv rozhodnutí o registraci, jímž správce daně vyhověl žalobcově žádosti, neobsahuje žádné odůvodnění, žalobci již v tento moment mohlo být zřejmé alespoň to, že správce daně tyto důkazní prostředky implicitně vyhodnotil tak, že dostatečně dokládají výkon ekonomické činnosti žalobce.
89. O konkrétním názoru správce daně na tyto podklady se žalobce dozvěděl z odůvodnění druhé výzvy. Správce daně v něm mimo jiné uvedl, že ačkoliv mělo být poskytnuté plnění jednorázové, žalobce vystavil celkem 182 účetních dokladů napříč 4 kalendářními roky, přičemž od září 2020 byly tyto faktury vystavovány jako daňové doklady ve smyslu ustanovení § 26 a násl. ZDPH. S ohledem na skutečnost, že žalobce deklaroval částku obratu za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců ve výši 1 148 000 Kč k datu 31. 7. 2020, což odpovídá souhrnu fakturovaných částek. Zákonem stanovenou částku obratu 1 000 000 Kč měl podle doložených účetních dokladů překročit v období 4/2020 – 7/2020, což odpovídá rozhodnému dni uvedenému v přihlášce, správce daně přistoupil k meritornímu rozhodnutí a žalobce registroval coby plátce DPH ke dni 1. 9. 2020. Toto datum odpovídá období, od kterého žalobce začal na jím uskutečněná zdanitelná plnění uplatňovat 21% sazbu DPH. Správce daně konstatoval, že po odpovědi na předchozí výzvu neměl přetrvávající pochybnosti o tom, že by žalobce nebyl osobou povinnou k dani podle ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH, neboť i přes sdělené a nepodložené skutkové okolnosti poukazovaly žalobcem předložené důkazní prostředky na soustavnost vykonávané ekonomické činnosti s generováním pravidelného příjmu.
90. Je tedy zřejmé, že správce daně i žalovaný při vydání rozhodnutí o registraci resp. napadeného rozhodnutí vycházel z totožných daňových dokladů vystavených žalobcem.

Žalobce byl s názorem správce daně seznámen před vydáním napadeného rozhodnutí, přičemž byl vyzván k prokázání validity svých tvrzení uvedených v odvolání proti rozhodnutí o registraci. V této souvislosti mu tedy bylo dostatečným způsobem vysvětleno, že daňové doklady, oproti žalobcově tvrzení o jednorázovosti poskytnutí služby, naopak prokazují výkon ekonomické činnosti ze strany žalobce. Žalobci byl tak v odvolání poskytnut prostor pro doplnění odvolání o relevantní důkazní prostředky, které by snad byly sto zvrátit výše uvedený závěr správce daně.

91. V napadeném rozhodnutí žalovaný svůj závěr o výkonu ekonomické činnosti tudíž založil na důkazních prostředcích předložených žalobcem, tedy na daňových dokladech. Žalovaný oproti správce daně dokazování odlišnými podklady neprováděl. Je pravdou, že oproti správci daně však svou právní argumentaci rozvinul, neboť uvedl konkrétní zhodnocení a závěry, které pro něj vyplývaly z těchto důkazních prostředků; zejména, pokud jde o zhodnocení odlišností mezi jednotlivými fakturami (tedy odlišné datum zdanitelného plnění a vystavení a odlišné variabilní symboly), nevykázání přijetí zdanitelných plnění od žalobce panem P. D. v kontrolních hlášeních a časové nesrovnalosti (tedy že plnění bylo poskytnuto v celém 4. čtvrtletí roku 2019 a že první platbu inkasoval půl roku po údajném poskytnutí jednorázového plnění).
92. Žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, č. j. 9 Afs 63/2024 – 50, tedy na zde posuzovaný případ skutečně nelze použít. Žalovaný totiž neučinil shodné argumenty jako správce daně, byť došel ke stejnému právnímu závěru. V tomto ohledu lze tedy žalobci dát za pravdu, že ačkoliv žalovaný došel k obdobným závěrům jako správce daně, hodnotící argumentaci vycházející z provedených důkazních prostředků v napadeném rozhodnutí rozšířil, aniž by o těchto závěrech žalobce předem seznámil. V tomto ohledu žalovaný skutečně postupoval v rozporu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu.
93. Nelze však odhlédnout od skutečnosti, že žalobce byl druhou výzvou ze dne 14. 9. 2023 vyzván k doložení podkladů o tvrzení žalobce, tj. o jednorázovosti jím poskytnutého plnění. Výzva kromě konkrétních náležitostí obsahovala také požadavek na doložení jakýchkoliv jiných důkazních prostředků prokazujících tvrzení uvedená v odvolání. Žalobci tedy muselo být alespoň v obecné rovině zřejmé jaké závěry z jím předložených daňových dokladů správce daně učinil, přičemž měl možnost svá tvrzení řádně doložit také novými důkazními prostředky. Této možnosti ostatně také využil, když jako důkazní prostředek předložil čestné prohlášení pana P. D. To zůstalo jediným důkazem ve prospěch žalobcova tvrzení o jednorázovosti žalobcovy činnosti, ač žalobce jinak nebyl v daňovém řízení, zejména v návaznosti na druhou výzvu, k jejich uplatnění nijak omezen. Žalobce ostatně nečiní jinak ani v soudním řízení.
94. Byť je tedy obecně soud toho názoru, že žalovaný rozvinutím úvah o tom, že faktury prokazují ekonomickou činnost žalobce, postupoval v rozporu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť tyto úvahy představují částečně nové právní posouzení věci, nezkrátilo to žalobce na možnosti uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony, jež by byly způsobilé přivodit pro něj příznivější rozhodnutí ve věci samé. Městský soud v návaznosti na názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 – 104, uzavírá, že žalovaný v doplnění úvah správce daně sice povinnost dle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu porušil, nicméně nikoliv tak zásadně, aby to mělo vliv na nezákonnost napadeného rozhodnutí.

95. Žalobce konečně namítal, že daňová povinnost měla být stanovena ve 4. čtvrtletí roku 2019, kdy se zdanitelné plnění uskutečnilo.
96. Podle ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH, ve znění do 31. 12. 2022 „[p]látcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.“
97. Podle ustanovení § 6 odst. 2 ZDPH, ve znění do 31. 12. 2022 „[o]soba povinná k dani uvedená v odstavci 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.“
98. Žalobce v žádosti o registraci ze dne 26. 6. 2023 jako rozhodný den sám označil 31. 7. 2020. Jako plátce DPH byl správcem daně v návaznosti na údaje obsažené v přihlášce k registraci registrován rozhodnutím ze dne 29. 8. 2023 s účinností ke dni 1. 9. 2020. To podle správce daně odpovídá období, ve kterém žalobce podle předložených daňových dokladů měl překročit zákonem stanovenou částku obratu 1 000 000 Kč, přičemž žalobce sám začal od září roku 2020 uplatňovat 21 % sazbu DPH na jím uskutečněná zdanitelná plnění (od faktury č. 200000019 dále, viz. druhá výzva, s. 9).
99. Orgány finanční správy v souladu se svým výše uvedeným závěrem vycházely z předpokladu, že plnění byla žalobcem poskytována kontinuálně, nikoliv jednorázově. Proto okamžikem naplnění podmínek ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH v tehdy účinném znění nebylo uzavření smlouvy mezi žalobcem a panem D. někdy ve 4. čtvrtletí roku 2019, ale okamžik, kdy součet přijatých plnění z jednotlivých žalobcem vystavených faktur jakožto obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhnul částku 1 000 000 Kč. S ohledem na pravidlo obsažené ve výše citovaném ustanovení § 6 odst. 2 ZDPH tedy správce daně žalobce v souladu se zákonem žalobce registroval k prvnímu dni druhého měsíce následujícího po měsíci, který žalobce označil za rozhodný. Žalobce sám přitom označil rozhodný den a od září roku 2020 skutečně v daňových dokladech začal počítat také s DPH. Soud proto nepřisvědčil ani námitce žalobce, podle které došlo k porušení principu časového rozměru daně; postup správce daně a žalovaného soud shledal jako souladný se zněním zákona.

VI. Závěr a náklady řízení

100. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným byla otázka, zda žalobcem tvrzený jednorázový prodej obchodně využitelných kontaktů, za který žalobce od dubna 2020 do května 2023 získával příjem, byl ekonomickou činností ve smyslu ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH. Soud se ztotožnil se správcem daně a žalovaným, že žalobcova činnost výkonem ekonomické činnosti byla, přičemž dostatečnou oporu tomuto závěru poskytují žalobcem předložené daňové doklady, resp. faktury. Žalobce na obranu svého tvrzení o jednorázovosti činnosti přednesl jediný důkazní prostředek v podobě čestného prohlášení pana P. D. Tento důkazní prostředek však nijak nezpochybnil zjištěný skutkový stav. Ačkoliv soud přisvědčil názoru žalobce o porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným, neshledal, že by porušení tohoto procesního ustanovení mělo za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce totiž ani v řízení před soudem nebyl schopen vedle výše zmíněného čestného prohlášení předložit byť jediný další důkazní prostředek svědčící o validitě jeho názoru. Soud konečně neshledal vadu ani v registraci žalobce jako plátce daně s účinností ke dni 1. 9. 2020. Datum registrace je totiž plně v souladu se závěry žalovaného o soustavném

výkonu činnosti, údaji uvedenými žalobcem v přihlášce k DPH a žalobcem předloženými daňovými doklady.

101. Městský soud proto neshledal žalobu důvodnou, proto ji I. výrokem podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
102. Výroky II. a III. o nákladech řízení jsou odůvodněny podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce neměl v meritu věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovanému náhradu nákladů řízení městský soud nepřiznal. Městský soud totiž neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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.

Praha 29. května 2025

JUDr. Jaromír Klepš
předseda senátu

