ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Krupičkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Ing. J. T.**, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 5. 2025, č. j. 10 Af 18/2024-50,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 5. 2025, č. j. 10 Af 18/2024-50, se zrušuje.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 22. 8. 2024, č. j. 26255/24/5100-41456-712955, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 30 917,40 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Žalobce podal dne 26. 6. 2023 přihlášku k registraci plátce k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“). V ní tvrdil důvod registrace dle § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZPDH“), tj. pro překročení stanovené částky obratu, s rozhodným dnem 31. 7. 2020. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce

daně“) reagoval na podanou přihlášku výzvou k odstranění pochybností v registračních údajích. Požadoval, aby žalobce s ohledem na přerušení živnostenského oprávnění od 13. 5. 2020 do 31. 12. 2030 doložil svou ekonomickou činnost a překročení obratu. Žalobce k výzvě uvedl, že ve 4. čtvrtletí 2019 poskytl jednorázově P. D. (dále jen „odběratel“) obchodně využitelné kontakty pro jeho použití, přičemž ten mu postupně toto plnění uhradil. K tomu doložil 182 faktur vystavených v letech 2020 až 2023 (celkem na více než 19 000 000 Kč). Správce daně dne 29. 8. 2023 rozhodl o registraci žalobce jako plátce DPH.

[2] Dne 8. 9. 2023 podal žalobce proti rozhodnutí o registraci odvolání, v němž namítl, že plnění podle doložených faktur poskytl toliko jednorázově, a nelze tak hovořit o ekonomické činnosti, která by byla vykonávána soustavně za účelem získávání pravidelného příjmu. Správce daně vydal dne 14. 9. 2023 výzvu k prokázání skutečností, ve které žalobce vyzval k tomu, aby specifikoval předmět a podmínky plnění, sdělil kontaktní údaje odběratele, vysvětlil neplatné bankovní číslo na vystavených fakturách a jejich počet s ohledem na tvrzení o jednorázovém plnění, doložil cenovou kalkulaci plnění, případně smlouvu a další doklady prokazující plnění. Žalobce v odpovědi na výzvu navrhl jako důkaz k prokázání rozhodných skutečností vystavené faktury; dne 21. 3. 2024 doplnil čestné prohlášení odběratele. Správce daně si dále obstaral výpisy z bankovního účtu žalobce a jeho daňová přiznání.

[3] O odvolání žalobce rozhodl žalovaný tak, že je zamítl a rozhodnutí správce daně o registraci potvrdil. Dle žalovaného žalobce vykonával ekonomickou činnost, jejímž cílem bylo zajistit si pravidelný příjem. O tom svědčí, že inkasoval platby pravidelně každý měsíc od dubna 2020 do května 2023 a namísto příjmových pokladních dokladů vystavoval faktury, které měly každá odlišný variabilní symbol, datum vystavení i datum uskutečnění zdanitelného plnění. Nehmotné plnění tak bylo podle všeho dodáváno průběžně. Navíc odběratel nevykázal přijaté plnění v kontrolním hlášení. Žalovaný neprovedl čestné prohlášení jako důkaz. Podle něj nedisponuje vypovídací potencí a skutkový stav byl zjištěn dostatečně.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) napadeným rozsudkem zamítl. Městský soud s odkazem na novelizaci ZDPH, judikaturu a odbornou literaturu konstatoval, že primárním znakem ekonomické činnosti je dosažení pravidelného příjmu. Dodal, že soustavnost či pravidelnost činnosti je relevantním, byť ne již definičním znakem ekonomické činnosti. Pro správné zařazení určité skutkové situace pod pojem „ekonomická činnost“ je pak třeba důsledně zkoumat konkrétní skutkové okolnosti. Žalobce přitom v řízení předložil daňové doklady, podle nichž získal za poskytnuté plnění v období od dubna 2020 do května 2023 pravidelný příjem v řádech desítek tisíc korun měsíčně. Tyto doklady ve svém souhrnu prokazují i soustavný výkon činnosti. Nelze totiž odhlédnout od toho, že žalobce podal přihlášku k registraci k DPH dobrovolně, řádně označil rozhodný den, na výzvu doložil faktury s různými variabilními symboly, daty vystavení, daty splatnosti a daty uskutečněného zdanitelného plnění a od faktury za září 2020 začal uplatňovat 21% sazbu DPH. To svědčí o tom, že poskytnutí obchodně využitelných obchodních kontaktů žalobcem nebylo jednorázového a příležitostného charakteru, ale bylo pro toto období soustavné. Pokud

dospěl žalobce následně k názoru, že poskytnuté plnění bylo naopak jednorázové, měl tuto skutečnost v odvolacím řízení prokázat. Za tímto účelem však předložil pouze čestné prohlášení odběratele. Takový důkaz podle městského soudu nemůže sám o sobě obstát v kontrastu s předloženými doklady svědčícími o dosahování pravidelného příjmu po dobu několika let. Žalovaný proto nepochybil, pokud jej odmítl provést pro nadbytečnost. Na závěru žalovaného nemohl pro svou nízkou vypovídací potenci nic změnit. Městský soud závěrem přisvědčil žalobci, že žalovaný rozvinutím úvah o tom, že faktury prokazují ekonomickou činnost, předestřel částečně nové právní posouzení věci, aniž by s ním dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád seznámil žalobce před vydáním rozhodnutí. Tato vada však nezkrátila žalobce na možnosti uplatňovat svá procesní práva a konat procesní úkony. Neměla proto vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozhodnutí městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) obsáhlou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“). Namítá v ní, že daňové orgány a městský soud učinily na podkladě jeho vyjádření a doložených důkazních prostředků nesprávné skutkové závěry. K tomu shrnuje, že na podzim roku 2019 došlo k předání obchodních kontaktů mezi odběratelem a společností DEFEND INSURANCE s. r. o., jehož účelem bylo umožnit odběrateli zahájit lukrativní spolupráci s touto společností. Za danou transakci se odběratel zavázal uhradit stěžovateli odměnu, kterou postupně splácel. Žádnou další činnost stěžovatel pro odběratele nevykonával. V roce 2023 se stěžovatel v souvislosti s tímto plněním z opatrnosti preventivně registroval k DPH a uhradil daň, aby předešel eventuálním sankcím při jejím doměření, pakliže by daňové orgány transakci hodnotily chybně. Pro účely úhrady daně vystavil zpětně daňové doklady s tím, že data na nich uvedená kopírují data přijetí plateb v minulosti. Tyto doklady nebyly použity k uplatnění nároku na odpočet a logicky se neobjevily ani v kontrolních hlášeních odběratele. Nemohou tedy ani dokládat průběžné dodávání plnění, žalovaný ostatně vůbec nevysvětlil, co (jaké kontakty) by mělo být předmětem opakujících se plnění. Samotné rozložení úplaty za jednorázovou transakci do více splátek přitom nelze považovat za ekonomickou činnost směřující k zajištění pravidelného příjmu, neboť je jen projevem *cash flow* odběratele. Dle stěžovatele daňové orgány dezinterpretovaly daňové doklady a pochybily při dokazování, zejména neprovedením čestného prohlášení odběratele, případně jeho výslechu, jako důkazu. Jedná se o jediný skutečně relevantní důkazní prostředek, který žalovaný a městský soud chybně odmítli pro nadbytečnost, ačkoliv současně stěžovateli vytkli, že nedoložil neprovádění ekonomické činnosti. Odůvodnění městského soudu je vnitřně rozporné, účelové a nerespektuje judikaturu, která zapovídá odmítnout provedení důkazu na základě jeho předběžného hodnocení. Žalovaný proto neunesl své důkazní břemeno a založil své skutkové závěry na domněnkách a spekulacích. Žalovaný nadto nedbal povinnost seznámit stěžovatele se svým hodnocením důkazů dle § 115 odst. 2 daňového řádu, přestože v odvolacím řízení došlo k dokazování. Splnění této povinnosti nemůže představovat výzva správce daně a tam obsažené úvahy. Výsledkem tak bylo překvapivé rozhodnutí o odvolání, neboť s hodnocením důkazů se stěžovatel seznámil právě až v odůvodnění tohoto rozhodnutí. Bylo mu tak upřeno právo vést s žalovaným dialog o jeho závěrech. Městský soud namísto vrácení věci žalovanému k doplnění dokazování nekriticky převzal jeho

závěry a potvrdil aplikaci § 5 odst. 3 ZDPH na takto vadně zjištěný skutkový stav. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Ke kasační stížnosti zaslal své vyjádření žalovaný. V něm označil za nevěrohodné vysvětlení stěžovatele, že vystavenými doklady *de facto* potvrzoval přijetí úplaty ve splátkách. Podle něj doklady odpovídají spíše tomu, že odběrateli byly postupně poskytovány obchodně využitelné kontakty po celé kalendářní čtvrtletí. V případě jednorázového plnění by bylo podle žalovaného logické, aby byl vystaven jen jeden daňový doklad a dále již jen pokladní doklady o přijetí platby. Argument o důvodech nevykázání plnění v kontrolních hlášeních odběratele je pak podle žalovaného nový, tudíž nepřípustný. Žalovaný díle odmítá, že by pochybil neprovedením čestného prohlášení jako důkazu. Zdůrazňuje, že důkazní břemeno leželo na stěžovateli, který měl prokázat své tvrzení o jednorázovém plnění, tedy předložit důkazní prostředky, které by vyvracely skutková zjištění založená na „spolehlivějších“ důkazech (daňových dokladech) svědčících o tom, že stěžovatel uskutečňoval ekonomickou činnost. Vystavoval je totiž postupně na každé dílčí zdanitelné plnění. Jiný závěr považuje žalovaný za nelogický a nesprávný. Nedošlo podle něj ani k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovateli totiž muselo být známo, jak správce daně hodnotí daňové doklady, když rozhodl o jeho registraci a vyzval jej k prokázání jednorázovosti poskytnutého plnění. Rozhodnutí žalovaného tak nemohlo být překvapivé. Současně jej nemusel seznamovat s důvody odmítnutí provedení čestného prohlášení jako důkazu právě proto, že je jako důkaz neprovedl. Stěžovateli nic nebránilo navrhnout z vlastní iniciativy jiné důkazní prostředky, když znal způsob hodnocení daňových dokladů správcem daně. Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Dle § 5 odst. 3 věty prvé a druhé ZDPH *ekonomickou 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.*

[10] Dle čl. 9 odst. 1 věty druhé směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“) platí, že „*ekonomickou činností*“ *se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost*

se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[11] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že problematika daně z přidané hodnoty je harmonizována na úrovni Evropské unie, dotčené ustanovení ZDPH je proto třeba vykládat v souladu se směrnicí o DPH, zejména s jejím výše citovaným ustanovením. Samostatný výkon ekonomické činnosti je přitom jednou ze základních podmínek pro registraci určité osoby jako plátce. K tomu, kdy se z hlediska času a intenzity výkonu jedná o ekonomickou činnost, se právě v souvislosti s jednorázovým plněním velmi jednoznačně vyslovil Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 28. 10. 2021, *X-Beteiligungsgesellschaft*, ve věci C-324/20. V něm uzavřel, že „*z judikatury Soudního dvora nelze vyvodit, že čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 lze použít i v případě jednorázových plnění. Věci, v nichž Soudní dvůr připustil použitelnost tohoto ustanovení, se totiž týkaly služeb poskytovaných po určitá časová období na základě smluvních vztahů, které stanovily závazky trvalé povahy, ať už se jednalo o pronájem vozidla (rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97), poskytování právního, obchodního a finančního poradenství (rozsudky ze dne 3. září 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, a ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), nebo umístění a udržení hráče ve fotbalovém klubu (rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970). Ani okolnost, že osoby povinné k dani mohou být nuceny k předfinancování DPH, kterou musí uhradit státu, když poskytují služby jednorázové povahy, odměna za ně je rozložena v čase, nemůže vyvrátit závěry uvedené v bodech 39 a 48 tohoto rozsudku.* [...] *S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první předběžnou otázku odpovědět tak, že čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že jednorázové poskytnutí služeb, za něž je poskytnuta odměna ve formě plateb rozložených v čase, nespadá do působnosti tohoto ustanovení.*“

[12] Jednorázové poskytnutí služeb (či zboží), tak nelze považovat za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 3 ZDPH. V souzené věci bylo proto klíčové postavit najisto, zda došlo k poskytnutí jednorázového plnění, jehož cena se splácela ve splátkách (jak tvrdí stěžovatel), či proběhlo průběžné dodávání plnění (jak dovodil žalovaný a aproboval městský soud).

[13] Stěžovatel od samého počátku řízení tvrdí, že odběrateli poskytl jednorázové plnění. Tuto informaci poskytl správci daně v odpovědi na výzvu k odstranění pochybností v registračním řízení dne 25. 8. 2023. K tomu připojil faktury, na kterých bylo zjevně fiktivní číslo účtu (000000000/100) a označení dodávky bylo vymezeno jako „*Doklad k přijaté platbě za poskytnutí obchodně využitelných kontaktů ve 4. čtvrtletí 2019*“ (ostatně následná výzva ze dne 14. 9. 2023, kterou správce daně vydal po rozhodnutí o registraci, směřovala i k objasnění řady údajů na fakturách). V odpovědi ze dne 25. 8. 2023 stěžovatel dále konstatoval, že předložené doklady byly vystaveny k jednotlivým postupným úhradám dohodnuté ceny za jednorázové plnění.

[14] Již v tomto okamžiku měl správce daně s ohledem na tvrzené skutečnosti a obsah dokladů řádně ověřit, zda žadatel o registraci (stěžovatel) skutečně prováděl ekonomickou činnost či uskutečnil toliko jednorázové plnění. Registrace k DPH se neprovádí

mechanicky, ale po posouzení splnění všech předpokladů požadovaných zákonem. Správce daně však stěžovatele zaregistroval k DPH zjevně bez bližšího uvážení, tedy bez toho, aniž by se pokusil vyjasnit zjevný rozpor mezi postupem stěžovatele (podání přihlášky k DPH) a jeho tvrzením, že došlo pouze k jednorázovému plnění, či toto tvrzení kvalifikovaně zpochybnil na základě předložených daňových dokladů při konfrontaci s údaji, které mu k nim stěžovatel poskytl. Rozhodnutí o registraci totiž postrádalo jakékoliv podrobnější odůvodnění.

[15] Stěžovatel tedy nebyl i přes nesourodost předložených podkladů a sdělených informací seznámen s úvahou, která správce daně vedla k vydání rozhodnutí o jeho registraci k DPH. Podal-li stěžovatel následně proti tomuto rozhodnutí odvolání, a teprve v odvolacím řízení začal být podrobněji zkoumán charakter poskytnutého plnění, prováděna jeho kvalifikace a představeny důvody z hlediska splnění hmotněprávních podmínek stanovených v § 5 odst. 3 ZDPH, pak byl postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu nejen namístě, ale rovněž zcela nezbytný.

[16] Dle § 115 odst. 2 daňového řádu totiž platí, že *provádí-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.*

[17] Podrobněji se praktickými dopady citovaného ustanovení zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, č. 4053/2020 Sb. NSS. V tomto rozsudku vyslovil, že: „[p]*rovádění dokazování jistě není »povinnou« součástí odvolacího řízení. Dochází-li však k němu (bez ohledu na to, zda z vlastní iniciativy odvolacího orgánu nebo z podnětu daňového subjektu coby odvolatele prostřednictvím námitek, uvedených v odvolání a tam formulovaných důkazních návrhů), musí dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu podléhat stejným nárokům jako by jej prováděl správce daně činný v prvním stupni.* [...] *Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne. Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 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 vytvářená skutková zjištění."

[18] Jak již bylo konstatováno výše, rozhodnutí o registraci postrádalo jakékoliv hodnocení poskytnutých informací a podkladů odůvodňující splnění podmínek pro registraci. Stěžovatel tudíž nebyl vůbec seznámen s hodnocením doložených daňových dokladů, které se ukázaly být v dalším průběhu řízení pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek – na rozdíl od sdělených informací o podstatě a povaze plnění – klíčové. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a následně i z řízení před soudy vyplynulo, že žalovaný hodnotil stěžovatelem předložené daňové doklady velmi podrobně a dovodil z nich, že stěžovatel poskytoval odběrateli obchodně využitelné kontakty průběžně (soustavně), nikoliv jednorázově, jak on sám tvrdil (a dokládal čestným prohlášením odběratele). Žalovaný k tomuto závěru dospěl na základě toho, že stěžovatel inkasoval platby pravidelně každý měsíc po dobu téměř tří let a jednotlivé faktury obsahují různá data uskutečnění zdanitelného plnění a vystavení. Současně žalovaný odhlédl od formulace „*Doklad k přijaté platbě*", a to s ohledem na označení dokladů („faktura"), obsažené náležitosti a různost variabilních symbolů. Dále vycházel z toho, že zdanitelné plnění bylo dle vymezení poskytnuto ve 4. čtvrtletí 2019, což je delší časový úsek. Právě souhrn těchto skutečností pak žalovaný považoval za stěžejní zjištění, která jej vedla k závěru, že tvrzení stěžovatele o jednorázovém poskytnutí obchodních kontaktů odběrateli je nepravděpodobné. S těmito nosnými závěry byl však stěžovatel seznámen právě až v rozhodnutí žalovaného (o odvolání). Pokud žalovaný a městský soud poukazují na skutečnost, že stěžovateli musely být tyto závěry zřejmé již z výzev správce daně a z toho, že o jeho žádosti o registraci bylo rozhodnuto „kladně", nemá tento závěr oporu ve spisovém materiálu. Z výzev je sice patrné, že správce daně pochyboval o tom, co prokazuje jednorázovost provedeného plnění, co je však podstatnější, není z nich nikterak patrné, z čeho on sám a posléze žalovaný dovodili, že stěžovatel vykonával ekonomickou činnost. Tento závěr zůstal stěžovateli až do vydání rozhodnutí o odvolání zcela skryt.

[19] Je třeba připomenout, že smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření je zejména povědomí daňového subjektu (zde stěžovatele) o skutečnostech, které by mohly být rozhodnými pro posouzení věci. Podstatné je však i to, aby daňový subjekt věděl, které konkrétní důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, a aby měl v rámci vyjádření možnost předestřít správnímu orgánu vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout důkazy jiné. Stěžovatel měl právo na to, aby jej žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s tím, jak jím předložené důkazy (zde zejména faktury) hodnotí, zda jsou pro něj dostačující a jaké závěry z nich dovozuje (srov. rovněž rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2020, č. j. 4 Afs 44/2018 - 35, ze dne 10. 9. 2020, č. j. 6 Afs 107/2020 - 31, či ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019 - 31). Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu v projednávané věci ostatně shledal i městský soud. Ten však vycházel z chybné premisy, že stěžovatel mohl v daném řízení na základě obsahu výzvy správce daně ze dne 14. 9. 2023 seznat, jak byly hodnoceny jím předložené důkazy (faktury) a proč správce daně neuvěřil jeho setrvalému tvrzení o tom, že plnění bylo jednorázové. Správce daně se zde totiž omezil na shrnutí průběhu řízení a faktů, aniž by předestřel nějakou ucelenou hodnotící úvahu. Ta se do dispozice stěžovatele dostala až v žalobou napadeném rozhodnutí.

[20] V návaznosti na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud za problematický také závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Kasační soud si je vědom velmi kusého vyjadřování ze strany stěžovatele, který mohl od počátku vyvinout **významně** vyšší aktivitu k tomu, aby objasnil podstatu a povahu daného plnění a okolnosti vedoucí k vystavení faktur, a prokázat tak své tvrzení, že šlo o činnost jednorázovou (teprve po skončení registračního řízení stěžovatel začal doplňovat informace o tom, že doklady měly být vystaveny zpětně a proč obsahovaly zčásti nereálné údaje, že šlo o registraci „z opatrnosti", které předcházely konzultace s daňovými poradci, nabídl vysvětlení odběratele, nikoliv již však výslechy daných osob, atd.). Na druhou stranu po celé daňové řízení neměl ponětí o tom, proč byl registrován jako plátce DPH a z čeho konkrétně správci daně usuzovali na výkon ekonomické činnosti. Nelze rovněž pominout, že řízení o registraci nenabízí možnost dotázat se preventivně (např. formou závazného posouzení) na to, zda (ne)jsou splněny podmínky pro plátcovství DPH. Jedinou praktickou cestou, kterou se lze vyhnout i uložení sankcí, tak zůstává stěžovatelem uskutečněná registrace „z opatrnosti" spojená s úhradou daně a následným zpochybněním těchto kroků.

[21] Stěžovatel dále v kasační stížnosti poukazuje na to, že v odvolacím řízení doložil vyjádření odběratele týkající se uskutečněného plnění, a to formou jeho čestného prohlášení. Jak správně připomněl i městský soud, čestné prohlášení je bezesporu možným důkazním prostředkem (srov. bod [76] napadeného rozsudku a v něm citovanou judikaturu). Žalovaný čestné prohlášení odmítl provést jako důkaz s poukazem na nadbytečnost a nízkou vypovídací hodnotu. Tento závěr přitom vyslovil za situace, kdy existenci ekonomické činnosti na straně stěžovatele posuzoval fakticky právě a pouze na základě předložených daňových dokladů (faktur) a stěžovatele ani neseznámil s tím, jak jejich obsah v tomto ohledu hodnotí. Byť Nejvyšší správní soud již výše konstatoval, že součinnost stěžovatele vykazovala jisté nedostatky, nadále platí, že správce daně musí své závěry opírat o řádně zjištěný skutkový stav (§ 92 odst. 2 daňového řádu) a umožnit daňovému subjektu se účinně bránit (respektovat jeho právo být slyšen, § 6 odst. 3 ve spojení s § 115 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný však namísto toho vycházel spíše ze spekulací o charakteru poskytovaného plnění založených na tom, jaký význam on sám přisoudil údajům obsaženým v doložených formálních dokladech, bez opory v jakýchkoliv jiných zjištěních. Ze spisu tak nelze bez důvodných pochybností dovodit, že stěžovatel poskytoval pravidelné plnění v rámci 4. kalendářního čtvrtletí 2019, či že doložené faktury opravdu svědčí o tom, že k jednotlivým datům jejich vystavení proběhlo jakékoliv (dílčí) plnění; je to v rozporu s tvrzením stěžovatele a označením předmětu plnění (k tomu blíže bod [18] výše). Správci daně tak vycházeli z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[22] K samotnému čestnému prohlášení Nejvyšší správní soud v obecnosti dodává, že daňový řád nerozlišuje sílu jednotlivých důkazních prostředků. Provedení navrženého důkazního prostředku lze proto odmítnout jen při naplnění některého ze zákonných důvodů pro tento postup. Ty přiléhavě shrnul městský soud za pomoci jím citovaného 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 potencí. 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." Ačkoliv pak sám městský soud v souzené věci připomněl, že pro naplnění ekonomické činnosti je třeba důsledně zkoumat a zohlednit konkrétní skutkové okolnosti řešeného případu, tedy nejen pravidelnost (soustavnost) příjmu, ale i charakter činnosti, která jej generovala, aproboval skutkové závěry žalovaného, které zkoumání povahy činnosti jako (ne)jednorázové prakticky pomíjí, respektive obě dokazované skutečnosti *de facto* směšují. Vychází totiž pouze z toho, že pravidelnost příjmu byla dostatečně prokázána již fakturami, a z téže skutečnosti (pravidelnosti příjmu) pak dovozují rovněž trvající (soustavný, opakující se) charakter činnosti. K vyvrácení tvrzení stěžovatele o jednorázovém charakteru plnění však správci daně neprovedli žádné relevantní dokazování. Neprovedením čestného prohlášení proto správci daně toliko prohloubili svou důkazní nouzi ve vztahu k závěru o tom, že stěžovatel vykonával ekonomickou činnost. Označený důvod pro neprovedení důkazu čestným prohlášením tak za dané situace neobstojí. V této souvislosti nelze než poznamenat, že se v souzené věci přímo nabízelo provést, bez ohledu na procesní aktivitu stěžovatele, výslech jeho odběratele. Již na základě předloženého vyjádření lze legitimně usuzovat na to, že by se správcem daně spolupracoval a současně se jedná o osobu, která by měla být objektivně schopna vnést do věci podstatné informace.

[23] Lze proto uzavřít, že zjištěný skutkový stav neměl oporu v dokazování a současně bylo stěžovateli zcela upřeno právo seznámit se s podklady rozhodnutí a vyjádřit se k nim. Pro hrubá pochybení správců daně měl městský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, nikoliv je sofistikovanou argumentací aprobovat.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek městského soudu. Podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 4 s. ř. s. zrušil Nejvyšší správní soud i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť již v řízení před městským soudem byl důvod pro tento postup. Žalovaný bude v dalším řízení vázán právním názorem kasačního soudu [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[25] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu.

[26] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., který se v řízení o kasační stížnosti uplatní na základě § 120 s. ř. s., 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. Žalovaný nebyl ve věci úspěšný, nemá tudíž právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti Procesně úspěšný byl naopak stěžovatel, který zaplatil soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč (položka 19

přílohy k zákonu o soudních poplatcích). V řízení před městským soudem i před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel zastoupen daňovým poradcem (u městského soudu) a advokátem (u kasačního soudu), který za něj v řízení před městským soudem učinil tři úkony právní služby, a sice převzetí a přípravu právního zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024 (dále jen „advokátní tarif")] a sepis žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a repliky [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025]. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatele jeden úkon právní služby, a to sepis a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy zástupci stěžovatele učinili v obou stupních soudního řízení čtyři úkony právní služby. Dva z nich učinili před 1. 1. 2025, a proto za ně náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za zbývající dva úkony právní služby pak náleží odměna ve výši 5 620 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 450 Kč za úkon, neboť tyto právní služby poskytli zástupci stěžovateli až po 1. 1. 2025 [§ 10b odst. 5 písm. b) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025]. Jelikož oba zástupci stěžovatele jsou plátci DPH, patří k nákladům řízení náhrada daně (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[27] Celková výše náhrady nákladů řízení přiznaná stěžovateli, zahrnující zaplacené soudní poplatky (8 000 Kč) a náklady zastoupení (22 917,40 Kč), činí 30 917,40 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupce stěžovatele (§ 149 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.) v přiměřené lhůtě 30 dnů.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. února 2026

Mgr. Lenka Krupičková
předsedkyně senátu