



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci **žalobce „X“**, se sídlem „X“, **zastoupeného Tomášem Mužíkem**, advokátem, Pařížská 22, 110 00 Praha, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 4. 2015, č. j. 12994/15/5300-22442-707666, č. j. 12988/15/5300-22442-707666, č. j. 12991/15/5300-22442-707666, č. j. 12992/15/5300-22442-707666, č. j. 12989/15/5300-22442-707666, č. j. 12993/15/5300-22442-707666, č. j. 12990/15/5300-22442-707666,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadenými rozhodnutími (ve spojení s rozhodnutími prvostupňového správce daně /k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č.j. 1 Afs 42/2010 – 54/) **byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty včetně penále** (jednalo se o zdaňovací období leden až duben, červen, říjen a listopad 2009), neboť dle žalovaného **žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného osvobození od daně z přidané hodnoty**

(dále též „DPH“) z titulu **dodání investičního zlata** definovaného § 92 odst. 1 písm. a) zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období (dále též „ZDPH“ či „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce žalobu a namítal, že všechny rozhodné skutečnosti prokázal (zejména prokázal, že investiční zlato nabyt, že s ním skutečně obchodoval a že byl oprávněn uplatnit osvobození od daně z přidané hodnoty), a to nejen svědeckými výpověďmi jeho (bylo vyslechnuto 7 osob) klientů (tj. fyzických osob, které měly od žalobce investiční zlato v podobě zlatých cihel nakoupit), ale též kupními smlouvami, smlouvami o půjčkách, protokoly o výměně materiálu a skladovou evidencí. Žalobce je přesvědčen, že ze skutečnosti, že žalobce neevidoval čísla zlatých cihel a jejich výrobce ani afinerii (tyto údaje nebyly obsaženy ani v žádné z žalobcem předložených listin a též nikdo ze svědků si výše uvedené údaje nepamatoval), nelze dovozovat, že žalobcova tvrzení jsou nepravdivá a jeho účetnictví a jiné povinné záznamy ve vztahu k předmětnému účetnímu případu nevěrohodné. Naopak to byl dle žalobce žalovaný, kdo neunesl důkazní břemeno. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce požadoval, aby soud žalobou napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba především vypořádat námítky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) uvedl, že se v žalobou napadených rozhodnutích vypořádal se všemi rozhodnými skutečnostmi (žalobní námítky jsou opakováním námitek odvolacích), odkázal na jejich odůvodnění a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalované rozhodnutí a dospěl k závěru, že **ž a l o b a n e n í d ů v o d n á .**

Zákon o dani z přidané hodnoty v § 92 a § 92a rozlišuje zvláštní režim pro investiční zlato a zvláštní režim pro dodávání zlata. **Investičním zlatem se dle ustanovení § 92 ZDPH rozumí zlato ve tvaru uzančných slitků zpracovaných v certifikované afinerii, ve tvaru cihly, s vlastním číslem a s označením výrobce, ryzosti a hmotnosti, o hmotnosti připouštěné na trhy zlata a ryzosti nejméně 995 tisícín. Dodání investičního zlata v tuzemsku, pořízení z jiného členského státu a jeho dovoz je od daně osvobozeno (§ 92 odst. 3 ZDPH).** Plátce, který investiční zlato vyrobí nebo zlato přemění na investiční zlato, se může dle ustanovení § 92 odst. 5 ZDPH rozhodnout, že uplatní daň u dodání investičního zlata, které bylo osvobozeno podle odst. 3 (§ 92), jinému plátcí nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě.

Za zlato se podle ustanovení § 92a odst. 1 ZDPH považuje zlato o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší, s výjimkou investičního zlata, v podobě neopracované, zejména slitku, cihly, prutu, valounu, zrna, granule, granálie, lístku, drátu, prášku, zlomků, smetků nebo odpadu (fakticky se tedy jedná o surovinu pro další zpracování). Při dodání zlata s místem plnění v tuzemsku plátcem jinému plátcí, osobě registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobě povinné k dani s výjimkou vývozu a dodání zlata do jiného členského státu, jsou povinny přiznat daň osoby, kterým je zlato dodáno (§ 92a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). Tento druh zlata bude dále označován jako „ryzí zlato“.

Ze správního spisu soud zjistil, že **při prověřování nákupu a prodeje investičního zlata vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se v případě zlata prodaného dle žalobcem předložených kupních smluv klientům žalobce skutečně jednalo o investiční zlato ve smyslu ustanovení § 92 zákona o dani z přidané hodnoty, a proto se správce daně zaměřil na jeho pořízení (nákup) od jednotlivých dodavatelů („Z“, „Y“, „L“, „M“).**

Např. žalobce nakoupil od slovenského dodavatele „Z“ v průběhu 1. čtvrtletí 2009 celkem 120 ks zlatých destiček o celkové hmotnosti 12 028,5 gramů a ryzosti 999,9 v přepočtené celkové částce 7 576 669,- Kč. Jednatelka uvedené společnosti však uvedla, že **nejednalo o investiční zlato, ale o polotovar určený pro šperkaře a obchodníky s drahými kovy.** Obdobně „Y“, odpověděla, že ne ve všech případech žalobci dodala investiční zlato, např. daňovým dokladem číslo 209026 byla fakturována dodávka ryzího zlata. **Taktéž** jednatelka „L“, potvrdila, že žalobci bylo v rozhodném období dodáno celkem 60 zlatých destiček po 100 g, přičemž se opět jednalo o dodávky zlata ryzího, nikoli zlata investičního.

Poté, co správce daně seznámil žalobce s výše popsány zjištěními, přišel žalobce s tvrzením, že vybrané dodávky ryzího zlata směnil s personálně propojenou (v osobě Michala Sýkory, který v kontrolovaných zdaňovacích obdobích působil jako jednatel a společník žalobce, jako člen dozorčí rady a jediný akcionář „M“, a jako společník a jednatel M.I.) společností „M“, za investiční slitky, což mělo být doloženo potvrzeními o výměně materiálu vystavenými „M“ (k transakcím se společností „M“, odkazuje soud v podrobnostech na odůvodnění žalovaných rozhodnutí, zejména na pasáž s názvem „*k odvolacímu důvodu 8 a k odvolacímu důvodu 9 a 10*“). V textu potvrzení však nebyly investiční slitky specifikovány, tj. nebylo v nich uvedeno číslo, označení výrobce, ryzost ani hodnota vyměňovaného materiálu. Nelze tedy určit, které konkrétní cihly byly předmětem výměny. Investiční zlato, které „M“, měla směřovat s žalobcem, měla nabýt od fyzických osob. Při výsledku dne 30. 5. 2012 svědek M.M. (statutární orgán „M“) uvedl, že nemůže specifikovat, od koho „M“, získala investiční zlato (nebyla vedena evidence, z níž by bylo patrné, že jde o zlato splňující podmínky ZDPH). Následně dne 30. 5. 2012 byly správci daně zaslány smlouvy o půjčce, kterými mělo být doloženo, že „M“, získávala investiční zlato též půjčkou od personálně propojené M.I. (k ní srov. např. 4 Afs 233/2015 či 10 Afs 18/2015), jež dle tvrzení žalobce toto zlato získala půjčkami od fyzických osob, kterým prodal zlato žalobce.¹ Avšak ani smlouvy o půjčce uzavřené mezi „M“, a M.I. (stejně jako smlouvy o půjčce uzavřené mezi M.I., a fyzickými osobami), neobsahovaly čísla slitků či označení výrobce. Nadto je pravdě nepodobné, že by investiční zlato bylo ve větším rozsahu získáváno výkupem za účelem přepracování na zlaté šperky („M“, je výrobním podnikem, vyrábí šperky z drahých kovů). Stejně tak z účetní evidence žalobce nebylo možno zjistit čísla investičních slitků ani výrobce, nebylo tedy možno zjistit, jaké konkrétní zlato bylo přijato a jaké

¹ Žalobce popsal obchodování při jednání dne 30. 3. 2016 (viz protokol o jednání na listech číslo 370 až 371 soudního spisu) takto: Žalobce nakupoval zlato od dodavatelů, toto zlato poté prodával fyzickým osobám neplátcům DPH (byly uzavírány písemné kupní smlouvy). Tyto fyzické osoby obratem půjčily zlato M.I. M.I. půjčené zlato půjčila „M“. „M“, investiční zlato zpracovala (vyrobila šperk), šperk prodala a M.I. vrátila investiční zlato (vše stejného druhu), jehož původ žalobce nezná. M.I. po dobu, po kterou měla zlato půjčeno, platila výše zmíněným fyzickým osobám (investorům) úroky, „na něž si vydělávala obchodem s “M“ a po uplynutí doby stanovené ve smlouvách o půjčce zapůjčené zlato zase fyzickým osobám vrátila“.

konkrétní zlato bylo vydáno. To, že se jednalo o investiční zlato, zůstalo v rovině tvrzení. Zůstaly tak nevyvráceny pochybnosti správce daně o tom, zda na základě žalobcem předložených „*potvrzení o výměně materiálu*“ skutečně došlo k dodání předmětných dodávek ryzího zlata a zda se v případě investičních slitků jednalo o investiční zlato ve smyslu ustanovení § 92 odst. 1. písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty (tedy o zlato ve tvaru uzančních slitků zpracovaných v certifikované afinerii, ve tvaru cihly, s vlastním číslem a s označením výrobce, ryzosti a hmotnosti, o hmotnosti připouštěné na trhy zlata a ryzosti nejméně 995 tisícín). Soud se ztotožňuje s žalovaným, že výše uvedené skutečnosti nasvědčují tomu, že žalobce neprodával zlato investiční, ale zlato ryzí, které získal za nižší cenu, než zlato investiční (viz sdělení žalobce ze dne 26. 10. 2012, č.j. 367251/12/248932), a proto nebyly splněny podmínky pro uplatnění zvláštního režimu. Pro úplnost je třeba uvést, že žalovaný nezpochybnil prodej investičního zlata fyzickým osobám na základě kupních smluv v případech, kdy se z předložené evidence dalo dovodit, že před prodejem jednotlivých kusů zlatých cihel konkrétním fyzickým osobám mohl mít žalobce toto investiční zlato skutečně ve svém vlastnictví. Vzhledem k tomu, že v určitých časových obdobích docházelo k současnému pořízení zlata investičního i ryzího, vycházel žalovaný z předpokladu, že se v té době obchody uskutečnily tak, jak byly deklarovány na dokladech. Pochybnosti o správném postupu žalobce nebyly odstraněny v případech, kdy nebylo prokázáno nabytí investičního zlata v takovém množství, aby mohlo dojít k jeho následnému prodeji (v podrobnostech soud odkazuje na zprávu o daňové kontrole založenou na listech číslo 354 až 365 soudního spisu a odůvodnění žalovaných rozhodnutí).

Shora popsaným logickým úvahám žalovaného (prvostupňového správce daně) nelze dle názoru krajského soudu nic podstatného vytknout. Na tomto místě soud opakuje, že dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu (dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dříve § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. To se správci daně, jak bylo popsáno výše, podařilo (srov. nejen výzvu ze dne 21. 5. 2013, č. j. 882467/13/2801-05404-607156, a výzvu ze dne 16. 12. 2013, ale zejména výzvu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 115788/15/2801-60564-607156, jakož i výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 26. 3. 2015, č. j. 9450/15/5200-20444-707666, v níž byl žalobce podrobně seznámen s úkony učiněnými v rámci odvolacího řízení a s jejich hodnocením), a proto bylo na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu (z poslední doby srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 10 Afs 161/2014 – 42, bod 39). Žalobce však důkazní břemeno neunesl.

Vyslechnutí svědci sice potvrdili, že viděli zlato ve tvaru cihly, s označením gramáže 100 g a ryzosti 999,9. Žádný ze svědků však neuvedl konkrétní afinerii a rovněž žádný ze svědků neuvedl, jaké identifikační číslo bylo na cihličce uvedeno. Nelze tedy skutečně vyloučit, že všichni svědci („investoři“) mohli vidět jednu a tu samou cihličku investičního zlata, pokud to bylo investiční zlato (v podrobnostech odkazuje soud na vyčerpávající hodnocení žalovaného v odůvodnění žalovaného rozhodnutí /viz pasáž „*k odvolacímu důvodu 4*“/). Není přitom pravdou, že žalobce nemohl tyto pochybnosti vyvrátit, resp. že jejich vyvrácení není možné (negativní teorie důkazní), neboť je obecně známo, že i negativní skutečnost (např. skutečnost, že všichni investoři neviděli pouze jedno cihličku) je možno vyvrátit prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje. Žalobce např. mohl evidovat čísla konkrétních zlatých slitků a údaje o afineriích, jak to začal činit později (žalobce uvedl, že od roku 2010 nebo 2011 začal vést evidenci investičního zlata, která obsahovala čísla investičních cihliček a údaje o afineriích).

Pokud jde o skladovou evidenci předloženou žalobcem, soud uvádí, že tato sestava sice zachycuje pohyb zlata (časově) a obsahuje údaj o váze, množství a ceně, neobsahuje však opět žádné údaje o čísle investičního zlata (cihličky) a není opět označen výrobcem, a tedy ani předložením této sestavy nebylo prokázáno, že předmětem prodeje bylo investiční zlato ve smyslu ustanovení § 92 odst. 1 písm. a) ZDPH. Výše uvedené platí i pro další listinné důkazy - kupní smlouvy, smlouvy o půjčce a protokoly o výměně materiálu. Nikde nebylo investiční zlato řádně identifikováno - nebyla především evidována čísla slitků investičního zlata a afinerie (v podrobnostech lze opět odkázat na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, zejména na pasáž s názvem „*k odvolacímu důvodu 1*“). Přitom **pokud chtěl žalobce uplatnit osvobození od daně, bylo na něm, aby zdokumentoval (srov. § 100 ZDPH) nákup a prodeje investičního zlata (které není běžnou komoditou) tak, aby z této dokumentace bylo zřejmé, že zákonem stanovené podmínky pro osvobození od daně splnil.**

Lze tedy uzavřít, že žádná ze základních žalobních námitek nebyla důvodná, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední

den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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.

V Pardubicích dne 6. dubna 2016

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová