

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **M2S s.r.o.**, IČO 260 08 874, se sídlem Platnéřská 90/13, 110 00 Praha 1 - Staré Město, zastoupen Mgr. Tomášem Mužíkem, advokátem se sídlem Pařížská 11, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby 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 a č. j. 12990/15/5300-22442-707666, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 6. 4. 2016, č. j. 52 Af 22/2015 – 379,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) sedmi platebními výměry ze dne 18. 4. 2014 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období

leden – duben, červen, říjen a listopad 2009 v celkové výši 2 585 520 Kč plus příslušné penále. Žalobce dle správce daně neprokázal svá tvrzení, že v daném období prodal vyjmenovaným fyzickým osobám investiční zlato ve smyslu ustanovení § 92 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro posuzovaný případ (dále jen „zákon o DPH"), jehož dodání je od daně osvobozeno. Správce daně má naopak za to, že žalobce těmto fyzickým osobám prodal ryzí zlato, jehož dodání v tuzemsku je předmětem daně z přidané hodnoty dle § 92a zákona o DPH. O odvolání žalobce proti platebním výměrům rozhodl žalovaný po doplnění dokazování rozhodnutími 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 a č. j. 12990/15/5300-22442-707666 (dále jen „napadená rozhodnutí"). Žalovaný výši dodatečně vyměřené daně změnil na celkovou částku 2.506.651 Kč, přičemž současně upravil i výši penále, a ve zbytku napadené platební výměry potvrdil.

[2] Proti napadeným rozhodnutím brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud"). S napadenými rozhodnutími nesouhlasí a domnívá se, že prokázal, že fyzickým osobám (investorům) dodával investiční zlato osvobozené od daně dle § 92 zákona o DPH. Správce daně provedl v odvolacím řízení výslech šesti osob, které od žalobce zlato nakupovaly. Všichni svědci potvrdili, že nakupovali investiční zlato, včetně doc. MUDr. J. V., CSc., který je zubním lékařem a ze své praxe má mnohaleté zkušenosti s drahými kovy včetně zlata. Svědci zlato viděli a převzali předtím, než je svěřili společnosti MPM Invest s.r.o. Dle žalovaného však nepochopitelně ani uvedené výpovědi neprokazují, že žalobce obchodoval s investičním zlatem. Absurdní je požadavek žalovaného na konkrétní čísla zlatých cihliček, které by si měli svědci s několikaletým odstupem pamatovat. Žalobce požadované skutečnosti prokázal, údaje v daňovém přiznání jsou v souladu s evidencemi a účetními a daňovými doklady.

[3] Uvažování žalovaného dokresluje str. 35 odůvodnění napadených rozhodnutí, kde uvádí, že se neubrání myšlence, že investoři mohli vidět všichni jednu a tu samou cihličku investičního zlata (pokud to bylo investiční zlato), když žalobce nedisponuje žádnými konkrétními údaji o dodání investičního zlata a jeho nabytí. Po nikom však nelze žádat, aby prokázal reálnou neexistenci určité právní skutečnosti. Přitom rozhodování žalovaného bylo vedeno myšlenkou, že žalobce neprokázal, že se ve všech případech nejednalo o jednu a tu samou zlatou cihličku.

[4] V řízení bylo vyvráceno tvrzení správce daně, že investoři nakupované zlato ve skutečnosti nikdy neviděli, když jej obratem zapůjčili společnosti MPM Invest s.r.o. Smlouvy o půjčkách neobsahují popis údajů o investičních cihlách dle § 92 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Z toho však lze dovodit pouze to, že jde o druhově a nikoliv individuálně určenou věc. Investor při vrácení půjčky obdrží druhově stejnou věc. Nelze z toho však usuzovat, jak činí správce daně, že se nejedná o investiční zlato.

[5] Protokoly o výměně materiálu mezi žalobcem a společností MOŠNA, a.s. (ryzí zlato za investiční zlato) mají všechny náležitosti daňového dokladu. Není pravda, že žalobce o těchto výměnách neúčtoval, podrobně o nich účtoval ve své skladové evidenci.

Správce daně k této evidenci uvedl, že pohyby zlata nejsou doloženy žádnými údaji o čísle a není označen výrobce. Ve zprávě o daňové kontrole pak správce daně odmítl údaje o skladové evidenci uvést.

[6] Správce daně vyhodnotil jako závažnou skutečnost, že tvrzení žalobce o pořizování, nákupech, prodejích a výměnách různých druhů zlatých slitků byla opakovaně v rozporu s údaji v příslušných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty. Pořizování investičního zlata se však na přiznání k dani z přidané hodnoty neuvádí, protože toto osvobozené plnění se na vstupu v přiznání nezahrnuje.

[7] Správce daně nese důkazní břemeno ve vztahu ke konkrétním skutečnostem, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Žalovaný žádným z provedených důkazů nezpochybnil účetní evidenci ani tvrzení žalobce. Správce daně nikdy neuložil žalobci vedení jakékoliv nepovinné evidence ani mu nesdělil, jakými dalšími konkrétními důkazy měl své obchody dokumentovat. Požadavek na konkrétní čísla zlatých slitků jde nad rámec zákona a veškeré ostatní důkazy prokazují, že předmětem obchodování bylo investiční zlato. Hodnocení důkazů je znakem libovůle žalovaného. Nadto až v roce 2015, tedy 4 roky po zahájení daňové kontroly, se žalobce dozvěděl, že pro správce daně jsou rozhodující čísla zlatých slitků a jméno afinerie.

[8] Krajský soud rozsudkem ze dne 6. 4. 2016, č. j. 52 Af 22/2015 – 379 (dále jen „napadený rozsudek“), žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl, že správce daně prověřoval nákup a prodej investičního zlata, který prováděl žalobce. Zjistil, že žalobce nakupoval zlaté cihličky o váze 100 g, přičemž dodavatelé Zlatá huta spol. s r.o. a L-GOLD, s. r. o. dodávali žalobci ryzí zlato a u dodávek od společnosti GZ Metal, s.r.o. se jednalo v některých obchodních případech o ryzí zlato a v jiných o zlato investiční. Poté, co správce daně seznámil žalobce s výše popsanými zjištěními, přišel žalobce s tvrzením, že vybrané dodávky ryzího zlata směnil s personálně propojenou společností MOŠNA, a. s. (v osobě Michala Sýkory, který působil jako jednatel a společník žalobce, jako člen dozorčí rady a jediný akcionář MOŠNA, a. s., a jako společník a jednatel MPM Invest, s. r. o.) za investiční slitky, což mělo být doloženo potvrzeními o výměně materiálu vystavenými MOŠNA, a. s. V textu potvrzení však nebyly investiční slitky specifikovány, tj. nebylo v nich uvedeno číslo, označení výrobce, ryzost ani hodnota vyměňovaného materiálu. Při výslechu dne 30. 5. 2012 svědek Martin Mošna (statutární orgán MOŠNA, a. s.) uvedl, že nemůže specifikovat, od koho MOŠNA, a. s., získala investiční zlato, které měla směňovat (nebyla vedena evidence, z níž by bylo patrno, že jde o investiční zlato). Následně byly správci daně zaslány smlouvy o půjčce, kterými mělo být doloženo, že MOŠNA, a. s., získávala investiční zlato též půjčkou od personálně propojené MPM Invest, s. r. o., jež dle tvrzení žalobce toto zlato získala půjčkami od fyzických osob, kterým prodal zlato žalobce. Žádná ze smluv ani účetní evidence neobsahovala čísla slitků či označení výrobce. Nebylo tedy možno zjistit, jaké konkrétní zlato bylo přijato a jaké 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 zlatých slitků jednalo o investiční zlato ve smyslu ustanovení § 92 odst. 1. písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

[9] Správce daně identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě kterých měl účetnictví žalobce za nevěrohodné a neúplné, a proto bylo na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost záznamů. 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 vyloučit, že všichni svědci mohli vidět jednu a tu samou cihličku. Není přitom pravdou, že žalobce nemohl tyto pochybnosti vyvrátit, resp. že jejich vyvrácení není možné (negativní teorie důkazní), neboť i negativní skutečnost (např. skutečnost, že všichni investoři neviděli pouze jednu 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 (od roku 2010 nebo 2011 dle vlastních tvrzení začal vést evidenci investičního zlata, která obsahovala čísla investičních cihliček a údaje o afineriích). Pokud jde o skladovou evidenci, 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 výrobce, a tedy ani předložením této sestavy nebylo prokázáno, že předmětem prodeje bylo investiční zlato. To 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. Pokud chtěl žalobce uplatnit osvobození od daně, bylo na něm, aby zdokumentoval (srov. § 100 zákona o DPH) 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.

II.
Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce / stěžovatel / napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že řízení před krajským soudem se celé zúžilo na posouzení toho, zda měl stěžovatel povinnost evidovat čísla zlatých slitků investičního zlata a zda prokázal, že prodával investorům investiční zlato. V žalobě přitom uvedl více důvodů nezákonnosti napadeného rozhodnutí, kterými se krajský soud vůbec nezabýval.

[11] Skutečnost, že jsou pro žalovaného rozhodující čísla zlatých slitků a jméno afinerie, se stěžovatel dozvěděl až v roce 2015, tj. 4 roky po zahájení daňové kontroly.

[12] Žalovaný provedl v odvolacím řízení výslech pěti svědků, kteří od stěžovatele zlato nakupovali, všichni shodně uvedli, že šlo o investiční zlato, včetně doc. MUDr. J. V., CSc., který je zubním lékařem a ze své praxe má mnohaleté zkušenosti s drahými kovy včetně zlata. Požadavek, aby si svědci pamatovali čísla zlatých slitků 6 let po uskutečnění plnění, je absurdní.

[13] Příznačné pro uvažování žalovaného, resp. krajského soudu je, že vytvoří hypotézu, k níž nemá žádné důkazy/podklady, a žádá po stěžovateli, aby tuto hypotézu vyvrátil předložením důkazu, že „něco neexistuje“. To se týká zejména úvahy, že všichni svědci mohli vidět jednu a tu samou cihličku investičního zlata. Neexistence určité skutečnosti

se však neprokazuje, toto pravidlo vyplývá z tzv. negativní teorie důkazní. Všichni vybraní svědci přitom potvrdili, že předmětné investiční zlato při nákupu viděli a převzali předtím, než je svěřili společnosti MPM Invest s.r.o. Pro žádného z kupujících ani pro stěžovatele nebylo číslo slitku důležité, protože se jednalo o druhově určenou věc. Krajský soud zpochybnil i skladovou evidenci, ale opět nezohlednil, že se jedná o skladovou evidenci druhově určených věcí. Stejně tak se v bance neevidují čísla bankovek nebo poskytnutých půjček.

[14] Není ani zřejmé z čeho krajský soud dovodil, že zlato není běžnou komoditou – historicky se jedná o nejběžnější komoditu. Nákup a prodej investičního zlata představuje v ČR ročně objem v řádech stovek milionů korun.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že se až v roce 2015 dozvěděl, že rozhodující jsou v posuzovaném případě čísla zlatých slitků a jméno afinerie.

[16] Stěžovatel touto kasační námitkou popírá jeden ze základních pilířů daňového řízení, který spočívá v tom, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Jestliže stěžovatel tvrdí, že předmětem jeho obchodů je investiční zlato, je jeho povinností tato svá tvrzení také prokázat. K tomu měl možnost v průběhu celého daňového řízení. V roce 2015 nebyl vznesen žádný překvapivý požadavek na vedení evidence investičního zlata. Stěžovatel byl pouze vyzván, aby prokázal svá tvrzení, že ve všech případech dodával fyzickým osobám investiční zlato a předložil veškeré listinné důkazy. Po provedeném dokazování však zůstalo uplatňované dodání investičního zlata pouze v rovině tvrzení.

[17] Svědecké výpovědi samy o sobě neprokazují, že zlato, které svědci viděli, bylo majetkem stěžovatele a předmětem prodeje. Svědci potvrdili, že se jednalo o cihly s označením gramáže 100 g o ryzosti 999,9. Žádný ze svědků neuvedl konkrétní afinerii ani číslo cihličky, tyto identifikační údaje nebyly seznatelné ani z kupních smluv. Je přitom pouze na daňovém subjektu, aby prokázal, že skutečně obchodoval s investičním zlatem.

III.
Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[20] V úvodu kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že řízení před krajským soudem se celé zúžilo na posouzení povinnosti evidovat čísla zlatých slitků a prokázání prodeje investičního zlata. Krajský soud se dle stěžovatele vůbec nezabýval jinými v žalobě uvedenými důvody nezákonnosti napadených rozhodnutí. Jelikož však nespecifikuje, kterými námitkami se měl krajský soud opomenout zabývat, Nejvyššímu správnímu soud nezbývá než se stejnou mírou obecnosti konstatovat, že krajský soud na všechny v žalobě vznesené námitky adekvátním způsobem v napadeném rozsudku reagoval.

[21] Podle § 92 odst. 3 zákona o DPH je *od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeno dodání investičního zlata v tuzemsku, pořízení z jiného členského státu a jeho dovoz*. Podle § 92 odst. 1 písm. a) zákona o DPH se investičním zlatem rozumí *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 tisícin*.

[22] Podle § 92a odst. 1 písm. a) zákona o DPH se za zlato pro účely tohoto ustanovení považuje *zlato o ryzosti 333 tisícin nebo vyšší, s výjimkou investičního zlata, v podobě neopracované, zejména slitku, cihly, prutu, valounu, zrna, granule, granálie, lístku, drátu, prášku, zlomků, smetků nebo odpadu*. Podle odst. 2 téhož ustanovení *při dodání zlata s místem plnění v tuzemsku plátcem jinému plátci, 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*. Při dodání zlata s místem plnění v tuzemsku neplátci přizná dle obecných ustanovení daň osoba, která zlato dodává.

[23] Ze správního spisu k dané věci vyplývá, že dne 12. 5. 2011 byla se stěžovatelem zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2009. Správce daně se zaměřil zejména na obchodování se zlatými cihličkami o váze 100 g a ryzosti 999,9. Zjistil přitom, že stěžovatel dle vlastní evidence prodal fyzickým osobám celkem 395 cihliček investičního zlata. Zároveň od různých dodavatelů nakoupil celkem 400 zlatých cihliček. Správce daně se obrátil na tyto dodavatele s dotazem, zda předmětem dodávek bylo investiční zlato nebo ryzí zlato. Z odpovědí dodavatelů vyplývá, že společnost Zlatá huta spol. s r.o. dodala stěžovateli celkem 120 cihliček ryzího zlata, společnost L-GOLD s.r.o. celkem 60 cihliček ryzího zlata a společnost GZ Metal s.r.o. 20 cihliček ryzího zlata a 200 cihliček investičního zlata. Dodávky ryzího zlata stěžovatel neuvedl v příslušném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.

[24] Správci daně poté byly předloženy protokoly o výměně materiálu, dle nichž měl stěžovatel směnit ryzí zlato odpovídající celkem 200 cihličkám se společností MOŠNA, a.s. za stejné množství investičního zlata. Při výslechu dne 30. 5. 2012 uvedl svědek Martin Mošna, jednatel společnosti MOŠNA, a.s., že tato společnost s investičním zlatem neobchodovala, investiční zlato se k ní dostává od klientů svěřením k přepracování na šperky. Svědek potvrdil výměnu se stěžovatelem, přičemž uvedl, že i toto investiční zlato získal stejným způsobem od klientů. V návaznosti na výsledky kontrolních zjištění stěžovatel dne 26. 10. 2012 sdělil správci daně, že nebyly vzaty v úvahu související výsledky daňové kontroly ve společnosti MPM Invest s.r.o. Investiční zlato, které bylo se stěžovatelem směňováno, měla společnost MOŠNA, a.s. získat půjčkami od společnosti MPM Invest s.r.o. Stěžovatel popsal své obchodování tak, že prodal investiční zlato

fyzickým osobám, které jej obratem zapůjčily společnosti MPM Invest s.r.o. Tato společnost zapůjčila investiční zlato společnosti MOŠNA, a.s., která jej směnila se stěžovatelem za ryzí zlato. Získané investiční zlato stěžovatel prodal dalším fyzickým osobám, přičemž uvedený „okruh" se mohl několikrát opakovat. Správce daně nepochopil tuto činnost stěžovatele a vytvořil si zjednodušený předpoklad, že stěžovatel musel nakoupit stejné množství cihliček investičního zlata, kolik jich prodal klientům. Tento předpoklad je však chybný, jelikož stěžovatel získal investiční zlato také popsanými zpětnými výměnami.

[25] Obě společnosti byly v předmětném období se stěžovatelem personálně propojeny v osobě Michala Sýkory, který působil jako jednatel a společník stěžovatele, jako člen dozorčí rady a jediný akcionář MOŠNA, a.s., a jako jednatel a jediný společník MPM Invest s.r.o. Stěžovatel ani společnost MOŠNA, a.s. dodání ryzího zlata (které mělo být součástí tvrzené výměny) neuvedli v příslušném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.

[26] V kupních smlouvách, kterými stěžovatel prodával zlato fyzickým osobám, bylo uvedeno, že se jedná o investiční zlato ve smyslu § 92 zákona o DPH, cihla obsahuje označení ryzosti 999,9 a její hmotnost činí 100 gramů. V navazující smlouvě, kterou fyzické osoby půjčovaly zlato společnosti MPM Invest s.r.o., je předmět půjčky specifikován již jen jako zlatá cihla *o ryzosti 999,9. Cihla neobsahuje žádné zvláštní označení, její hmotnost činí 100 gramů*. Stejná formulace je uvedena i ve smlouvách, kterými tato společnost půjčené zlato dále půjčovala společnosti MOŠNA, a.s. Správce daně vyžádal od společnosti MOŠNA, a.s. evidenci zlata, které bylo předmětem uvedených půjček. Správci daně byla předložena analytická evidence ryzího zlata. Jelikož správce daně měl stále pochybnosti o tom, zda stěžovatel prodával fyzickým osobám investiční zlato, vyzval jej k předložení důkazních prostředků, kterými by tuto skutečnost prokázal. Zároveň žádal o objasnění ekonomického smyslu tvrzených obchodních transakcí s propojenými osobami. Stěžovatel v reakci na tuto výzvu dne 10. 1. 2014 odpověděl, že správci daně by mělo stačit řádně vedené účetnictví obou společností a svědectví svědka Martina Mošny. Ekonomický smysl vyjádřil jako dosažení zisku.

[27] V odvolacím řízení bylo dokazování doplněno o výslech pěti svědků z řad osob, kterým stěžovatel zlato prodával. Všichni shodně potvrdili, že kupovali investiční zlato. Zlato při nákupu viděli, nicméně jej fyzicky nepřevzali. Uzavřeli totiž současně smlouvu o půjčce se společností MPM Invest s.r.o., které měl stěžovatel zlato předat. Žádný ze svědků neuvedl konkrétní afinerii ani identifikační číslo slitků. Skutečnost, proč bylo ve smlouvě o půjčce uvedeno, že půjčované zlato nemá žádné zvláštní označení, nijak nevysvětlili. Mezi vyslechnutými svědky byl i odborník na drahé kovy, doc. MUDr. J. V., CSc. Ten k věci mimo jiné uvedl: *Kdybych dostal cihličky zpátky, měly by tu samou ryzost a gramáž, ale nebyla by to ta samá cihlička*. V odvolacím řízení byli dále vyslechnuti pracovníci společnosti MOŠNA, a.s., a to její nákupčí a skladová účetní. Oba shodně potvrdili, že byli přítomni výměně, při které stěžovatel od společnosti MOŠNA, a.s. obdržel investiční zlato za ryzí zlato.

[28] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém 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 nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu 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. 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 předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, 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). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

[29] Stěžovatel je toho názoru, že správce daně měl vycházet z předloženého účetnictví jako ze správného a průkazného a konkrétní skutečnosti, které by poukazovaly na jeho nevěrohodnost, nebyly v řízení zjištěny. Tak tomu však v posuzovaném případě dle Nejvyššího správního soudu s ohledem na výše shrnuté skutečnosti není. Pochybnosti správce daně spočívaly v tom, že stěžovatel deklaroval prodeje investičního zlata fyzickým osobám, avšak od dodavatelů v předmětném období pořizoval ryzí zlato. Pořízení ryzího zlata neuvedl v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty. Následně správci daně sdělil, že investiční zlato získal výměnou za ryzí zlato s personálně propojenou společností MOŠNA, a.s., která jej získala od klientů výkupem za účelem přepracování na šperky. S investičním zlatem tato společnost dle tvrzení Martina Mošny neobchodovala. Ačkoliv jsou obě společnosti plátci DPH, ani jedna z nich výměnu zlata neuvedla v příslušném daňovém přiznání. Správce daně vyhodnotil tato tvrzení jako nevěrohodná, jelikož není pravděpodobné, že by klienti poskytovali k přepracování na šperky cihličky investičního zlata o váze 100 gramů v odpovídajícím množství. Na to stěžovatel reagoval tím, že správci daně mělo být známo z daňové kontroly u další personálně propojené společnosti MPM Invest s.r.o. (která se týkala jiného zdaňovacího období), že společnost MOŠNA, a.s. získala investiční zlato na výměnu půjčkou od společnosti MPM Invest s.r.o. (která si je půjčila od fyzických osob, kterým zlato předtím prodal stěžovatel). Transakce tedy měly probíhat tak, že prvotně prodané investiční zlato, nijak blíže neidentifikované číslem cihliček ani výrobcem, absolvovalo „okruh“ půjček s personálně propojenými společnostmi, aby se na jeho konci směnilo za ryzí zlato, a bylo prodáno dalším fyzickým osobám a opakovalo tutéž cestu. Již tyto skutečnosti samy o sobě představují pochybnosti o tom, zda stěžovatel skutečně obchodoval s investičním zlatem tak, jak tvrdí. Pochybnosti vyplývají tak jednak z absence údajů o obchodování s ryzím zlatem v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty, z rozporů ve výpovědi Martina Mošny (společnost MOŠNA, a.s. s investičním zlatem neobchoduje a zlato na výměnu pochází od klientů,

přičemž podle pozdějšího tvrzení investiční zlato na výměnu pocházelo z obchodování se společností MPM Invest s.r.o.) a dále z nestandardního obchodování mezi personálně propojenými osobami.

[30] Správce daně dále prověřil kupní smlouvy mezi stěžovatelem a fyzickými osobami a smlouvy o půjčce mezi fyzickými osobami a společností MPM Invest s.r.o. V kupních smlouvách je uvedeno, že předmětem koupě je investiční zlato. Ve smlouvách o půjčce je však předmět smlouvy vymezen jako zlato *o ryzosti 999,9. Cihla neobsahuje žádné zvláštní označení, její hmotnost činí 100 gramů*. Podle smlouvy o půjčce tedy fyzické osoby dostanou zpět neoznačenou cihličku o ryzosti 999,9 a váze 100 gramů, což ovšem neodpovídá zákonné definici investičního zlata. Ani tyto rozporné údaje ve smluvní dokumentaci neosvědčují, že předmětem obchodování bylo investiční zlato. V odvolacím řízení bylo dokazování doplněno o výslech pěti fyzických osob, které od stěžovatele zlato koupily. Všichni svědci potvrdili, že koupili investiční zlato, nicméně zlato fyzicky nepřevzali a smlouva měla být realizována předáním zlata ze strany stěžovatele přímo společnosti MPM Invest s.r.o. Povahu obchodu dokumentuje i již výše citované vyjádření odborníka na drahé kovy doc. MUDr. J. V., CSc., který po ukončení smlouvy očekává, že mu bude vrácena druhově určená věc, zlatá cihlička stejné váhy a ryzosti jako ta, která byla zapůjčena.

[31] Vše shora uvedené vyvrací tvrzení stěžovatele, že pro správce daně a žalovaného byla rozhodující pouze čísla zlatých slitků a skutečnost, zda si vybraní svědci tato čísla po 6 letech pamatují. Samotná absence evidence čísel zlatých slitků investičního zlata by nemohla pochybnosti o správnosti účetnictví vyvolat, resp. rozhodnutí o doměření daně založené pouze na této skutečnosti by nemohlo obstát. V posuzovaném případě však stěžovatel v předmětném období prodával investiční zlato a v odpovídajícím množství nakupoval ryzí zlato, které neuváděl v daňovém přiznání, smluvní dokumentace obsahuje rozpory o tom, co bylo předmětem obchodování, a žalobce při tvrzení o obchodování s investičním zlatem odkazuje na nestandardní obchody mezi personálně propojenými osobami, jejichž cílem má být formální transformace nakoupeného ryzího zlata na zlato investiční. S žalovaným se lze ztotožnit, že stěžovatel pochybnosti správce daně nerozptýlil a důkazní břemeno ohledně tvrzení o dodání investičního zlata neunesl. Nárok na osvobození od daně z titulu dodání investičního zlata tak nebyl prokázán. V případě, že ohledně povahy obchodování panují takové nejasnosti jako v posuzovaném případě, důsledná evidence investičního zlata (ač nepovinná) může být jedním z důkazních prostředků, kterými lze obchodování s investičním zlatem doložit, jak konečně uvedl již krajský soud.

IV.
Závěr a náklady řízení

[32] Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 18. ledna 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu