ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **SOLUNA 2000 s.r.o.**, IČ: 25653547, se sídlem Vlkova 468/17, Praha 3, zastoupená JUDr. Danielem Teleckým, Ph.D., advokátem, se sídlem Klostermannova 138, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 25. října 2011, č. j. 12753/11-1300-101206, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. listopadu 2015, č. j. 5 Af 69/2011 - 90,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně se zabývá mimo jiné obchodem se zlatem, stříbrem a dalšími drahými kovy. Pro nyní projednávaný případ je podstatné, že podle svých tvrzení měla nakupovat od společnosti Bohemia Aurum s. r. o. zlato o ryzosti 330/1000. Bohemia Aurum s. r. o. měla následně pro žalobkyni zajistit přepracování (respektive podle pozdějších tvrzení výměnu) tohoto zlata (z ryzosti 330/1000) na ryzost 999/1000. Žalobkyně pak dodávala zlato o ryzosti 999/1000 a 585/1000 svým odběratelům.

[2] V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za období březen 2010 žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně na základě přijatých faktur za zlato o ryzosti 330/1000

a za přepracování zlata na ryzost 999/1000. Při následném prodeji zlata o ryzosti 999/1000 a 585/1000 žalobkyně nevykazovala daň na výstupu, neboť uplatňovala zvláštní režim pro dodávání zlata podle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, podle něhož platí, že při dodání zlata o ryzosti 333/1000 nebo vyšší jsou povinny přiznat daň osoby, kterým je zlato dodáno (tzv. režim přenesení daňové povinnosti).

[3] Finanční úřad pro Prahu 3 (dále jen „správce daně“) zahájil s žalobkyní vytýkací řízení týkající se uvedených obchodů, které bylo s ohledem na nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v návaznosti na přechodná ustanovení daňového řádu (konkrétně § 264 odst. 1 jmenovaného předpisu) dokončeno podle § 90 daňového řádu (postup k odstranění pochybností). Výsledkem postupu k odstranění pochybností bylo sdělení správce daně, že neuznává nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty podle faktur přijatých od Bohemia Aurum s. r. o., protože dodávka zlata o ryzosti 330/1000, ani deklarované přepracování tohoto zlata na zlato o ryzosti 999/1000 nebylo prokázáno. Správce daně totiž usoudil, že daný obchod fakticky nebyl uskutečněn. Předložené doklady byly vyhotoveny účelově s cílem dokladově zajistit prostřednictvím Bohemia Aurum s. r. o. a dalších společností (Caspeta plus s. r. o., TOPCOOL, s. r. o., Gold Spectrum, s. r. o.), z nichž některé byly nekontaktní, přeměnu zlata o ryzosti 999/1000 na zlato o ryzosti 330/1000, a tím umožnit žalobkyni uplatnit nárok na odpočet daně, aniž by došlo k zaplacení daně v řetězci u společností Caspeta plus s. r. o. a Mopitur s. r. o. Žalobkyně podle správce daně od dodavatele zlato o ryzosti 330/1000 vůbec nepřijala, ale ve skutečnosti přijala přímo zlato ryzosti 999/1000 podléhající zvláštnímu režimu podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty. Podle zjištění daňových orgánů nebyla u žádného ze jmenovaných subjektů prokázána fyzická existence zlata o ryzosti 330/1000 v tvrzeném množství ani uskutečnění technologického přepracování na zlato ryzosti 999/1000, přičemž věrohodně nebylo prokázáno přepracování, resp. výměna zlata jmenovaných ryzostí. Správce daně v souladu s tím vydal platební výměr č. j. 142635/11/003512107868 ze dne 6. května 2011 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2010, kterým žalobkyni daň doměřil. Do vyměření daňové povinnosti správce daně promítl i posouzení předmětných přijatých plnění od Bohemia Aurum s. r. o. jako plnění podléhajících zvláštnímu režimu pro dodání zlata podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty s povinností žalobkyně jako plátce, jemuž bylo takové zlato dodáno, přiznat daň.

[4] Žalobkyně se platebnímu výměru bránila odvoláním podaným k Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“). Finanční ředitelství změnilo napadené rozhodnutí správce daně tak, že změnilo vlastní daňovou povinnosti z částky 836 246 Kč na částku 837 246 Kč a v ostatních částech ponechalo platební výměr nezměněný. Finanční ředitelství totiž potvrdilo závěr správce daně, že se žalobkyně účastnila popsaného podvodného řetězce.

[5] Rozhodnutí finančního ředitelství žalobkyně napadla žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který však žalobu zamítl jako nedůvodnou. Městský soud připomněl rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, přičemž dovodil, že žalobkyně nárok na odpočet z předmětných faktur neprokázala. Městský soud se dále ztotožnil se závěrem finančního ředitelství, že skutečným smyslem daných obchodů bylo dokladově zajistit přeměnu zlata o ryzosti 999/1000 na zlato o ryzosti 330/1000, a tím umožnit žalobkyni uplatnění nároku na odpočet daně při nezaplacení daně v rámci řetězce.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Proti uvedenému rozsudku městského soudu žalobkyně (nyní stěžovatelka) brojila včas podanou kasační stížností. Protože však byla – krom jiných vad – blanketní, Nejvyšší správní soud stěžovatelku usnesením č. j. 6 Afs 271/2015 - 6 ze dne 3. prosince 2015 vyzval, aby v zákonné jednoměsíční lhůtě vady kasační stížnosti odstranila tak, že – mimo jiné – uvede podle § 103 odst. 1 s. ř. s., z jakého důvodu byla kasační stížnost podána, a tento důvod blíže skutkově a právně konkretizuje.

[7] Stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti nejprve namítla, že se městský soud nevyrovnal s její argumentací, zejména s námitkami osvětlujícími ekonomickou výhodnost předmětných obchodů a její dobrou víru.

[8] Dále stěžovatelka městskému soudu vytkla, že ve svém rozsudku nezohlednil § 8 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

[9] Následně stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. července 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 - 34, v němž údajně Nejvyšší správní soud vyjevil „*katalog toho, co je důkazem, že daňový subjekt – obchodník se zlatem si musí dovodit fakt, že obchod se zlatem není v pořádku a tedy nejedná v dobré víře.*“ Stěžovatelka pak upozornila na rozdíly vlastního případu od případu projednaného Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku a dovodila, že je zřejmé, že vyvinula dostatek opatření (která v kasační stížnosti vyjmenovala), aby se vyhnula podezření ze zapojení do podvodného řetězce.

[10] V rámci další námitky stěžovatelka vyslovila nesouhlas s tvrzením odvolacího orgánu, že přijímala faktury za zlato o ryzosti 330/1000, přestože toto zboží fakticky nepřebírala, neskladovala a ze skladu nevydávala. Podle stěžovatelky je jasné, že s dodavatelem Bohemia Aurum s. r. o. konkludentně uzavřela „*smlouvu vlastnictví* [sic!] *bez odevzdání a převzetí věci, resp. konkludentně upravili obligační smlouvu na smlouvu věcnou.*“

[11] Současně stěžovatelka označila za nesmyslné a účelové některé závěry správce daně, konkrétně jeho požadavek na fyzickou kontrolu dodávaného zlata o ryzosti 330/1000, požadavek na kontrolu každé dodávky zlata puncovním úřadem, jakož i požadavek pojištění každé dodávky zlata.

[12] Stěžovatelka následně upozornila, že zlato o ryzosti 333/1000 bylo poměrně běžně používanou ryzostí a že poměrně vydatným zdrojem pro získávání zlata je použitá elektronika, což podpořila odkazem na článek na webu *mobil.idnes.cz*. Ztavením zlatých zlomků ryzosti 333/1000 pak může vzniknout zlato o ryzosti 330/1000.

[13] Konečně se stěžovatelka vyjádřila k ekonomické výhodnosti předmětné transakce a uvedla, že předpokládala, že jde o obchod jednoznačně výhodný i pro poskytovatele služby rafinace, neboť poskytovateli zůstávaly veškeré legovací přísady, které tvořily cenné kovy. To patrně bylo důvodem, proč Bohemia Aurum s. r. o. službu nabízela a realizovala. Stěžovatelka podle svých slov o žádném podvodu nevěděla – dodavateli vždy zaplatila kupní cenu včetně daně z přidané hodnoty a současně vždy obdržela zboží i službu přepracování ryzosti.

[14] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu projednávání.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil souhlas s rozsudkem městského soudu a navrhl Nejvyššímu správnímu soud kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Ve vztahu k jednotlivým námitkám stěžovatelky žalovaný převážně odkázal na příslušné pasáže odůvodnění rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu a rozsudku městského soudu.

[16] Obdržené vyjádření žalovaného zaslal Nejvyšší správní soud stěžovatelce na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[18] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu stížnostních námitek a důvodů, k nimž je podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Nejvyšší správní soud předesílá, že napadený rozsudek městského soudu je velmi obsáhlý, podrobně rekapituluje průběh řízení před daňovými orgány a zjištění, která učinily. Vzhledem k tomu, že je účastníkům řízení znám a že kasační stížnost sama o sobě je poměrně stručná, upustil Nejvyšší správní soud od podrobné rekapitulace závěrů městského soudu, resp. omezil se jen na rozsah nezbytný pro vypořádání kasačních námitek.

[19] První stížnostní námitku, podle níž se městský soud nevyrovnal se stěžovatelčinou argumentací osvětlující ekonomickou výhodnost předmětných obchodů a její dobrou víru, si podle obsahu Nejvyšší správní soud vyložil jako námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů.

[20] Nejvyšší správní soud zjistil, že se městský soud otázkou ekonomického smyslu předmětných transakcí poměrně podrobně zabýval na s. 26 - 27 svého rozsudku, kde mimo jiné konstatoval: „*Žalobce uplatňoval nárok na odpočet z pořízení zlata s deklarovanou ryzostí 330/1000 (tj. těsně pod hranicí ryzosti 333/1000), avšak pro zlato o této ryzosti neměl využití a tvrdil, že toto zlato nechal za úplatu „přepracovat" (či vyměnit) na zlato o ryzosti 999/1000. Při prodeji zlata o ryzosti 999/1000 a 585/1000 nevykazoval daň na výstupu, neboť uplatňoval zvláštní režim pro dodávání zlata dle § 92a zákona o DPH, dle něhož má povinnost přiznat daň osoba, které bylo zlato dodáno. Transakce, jak byla tvrzena žalobcem, se nejeví smysluplně, operace přepracování či dvojí výměny zlata ztrácí jakýkoli ekonomický smysl Vysvětlení žalobce, příp. ostatních účastníků obchodů, že tento systém s přepracováním (výměnou) zlata je pro ně výhodný, nelze podle soudu považovat za věrohodné již s ohledem na náklady, které by vznikly přepracováním zlata (pokud by k němu skutečně docházelo) a na náklady spojené s dopravou zboží (ze Slovenska do České republiky, po České republice a zase na Slovensko a zpět do České republiky); lze souhlasit s žalovaným v tom, že se mohlo jednat jen o ‚výhodu' z oblasti daně z přidané hodnoty. V dodavatelském řetězci firem mělo dojít ke dvojí výměně (přepracování) zlata, nejprve z ryzosti 999/1000 na 330/1000, poté z 330/1000 na 999/1000, tudíž na konci transakce bylo k dispozici zlato, které existovalo na začátku. ... Soud souhlasí se závěrem žalovaného, že skutečným smyslem obchodů bylo dokladově zajistit přeměnu zlata o ryzosti 999/1000 na zlato 330/1000, a tím umožnit žalobci nárokovat odpočet daně při nezaplacení daně v řetězci.*" Zde předestřené úvahy městského soudu shledal Nejvyšší správní soud zcela přezkoumatelnými. Nutno poznamenat, že ekonomickou výhodnost a smysl obchodních transakcí tvrdila stěžovatelka pouze v obecné rovině, aniž by konkrétně vysvětlila, v čem a jak mají dávat – pokud se odehrávaly, jak tvrdila – smysl, není-li jím právě a jenom účelové čerpání odpočtů daně. Tvrzení o údajné výhodnosti rafinace z důvodu, že by snad

společnosti Bohemia Aurum s. r. o. měly po rafinaci zůstat cenné legovací přísady, je ničím nepodloženou obecnou spekulací o výhodnosti obchodování týkající se třetí osoby, nadto zcela nepřiléhavou, docházelo-li namísto rafinace k výměnám zlata. Krom toho zaznělo poprvé až v kasační stížnosti, takže by k této skutečnosti nemohl Nejvyšší správní soud přihlédnout (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

[21] I ve zbytku je rozsudek městského soudu přezkoumatelný, neboť je plně srozumitelný, jsou z něj jasně seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil, a obsahuje vypořádání žalobních námitek.

[22] Stěžovatelčina námitka poukazující na porušení § 8 odst. 1 daňového řádu je zcela obecná a nekonkrétní. Stěžovatelka nijak nespecifikovala, ač byla Nejvyšším správním soudem vyzvána k odstranění vad původně blanketní kasační stížnosti, jaké skutečnosti měly městský soud či daňové orgány přehlédnout. Námitka je tedy ve skutečnosti pouhým obecným odkazem na ustanovení zákona bez souvislosti s konkrétními skutkovými výtkami. Takový postup však nesplňuje podmínky formulace důvodů kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. [srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. prosince 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS, který se týkal formulace žalobních bodů ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ale je plně použitelný i ve vztahu k formulaci kasačních námitek], a Nejvyšší správní soud proto shledal danou námitku neprojednatelnou.

[23] Stěžovatelka dále namítla, že „*katalog toho, co je důkazem, že daňový subjekt – obchodník se zlatem si musí dovodit fakt, že obchod se zlatem není v pořádku a tedy nejedná v dobré víře,*“ vyjevil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. července 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 - 34. Skutkový děj v jejím případě byl však údajně zcela odlišný od případu řešeného prvním senátem Nejvyššího správního soudu, z čehož podle stěžovatelky plyne, že vyvinula dostatek opatření, aby se vyhnula podezření ze zapojení do podvodného řetězce.

[24] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani této námitce. V první řadě je třeba odmítnout názor stěžovatelky, že zmiňovaný rozsudek č. j. 1 Afs 59/2013 - 34 obsahuje „katalog“ důkazů svědčících o zlé víře subjektu, jenž je článkem podvodného řetězce. První senát Nejvyššího správního soudu v této věci rozhodoval individuální spor založený na konkrétních skutkových okolnostech daného případu. Ve svém rozsudku uvedl, jaké okolnosti v daném případě svědčily o účasti tehdejší stěžovatelky na podvodném řetězci (viz zejm. bod [62] rozsudku č. j. 1 Afs 59/2013 - 34). Z toho však v žádném případě nelze dovozovat, že pokud některá z těchto okolností nebyla dána v jiném případě, nejedná se o účast na podvodném řetězci. Jinými slovy, rozsudek prvního senátu neobsahuje taxativní vymezení obecných znaků účasti na podvodném řetězci. Posouzení této otázky je záležitostí skutkových okolností konkrétního případu. Takové okolnosti je třeba pečlivě zkoumat každou zvlášť a ve vzájemných souvislostech na půdorysu individuálního případu.

[25] V nyní projednávané věci stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla důvody, které podle ní odlišují její případ od věci řešené v rozsudku č. j. 1 Afs 59/2013 - 34 a které svědčí o tom, že provedla dostatečná opatření, aby zajistila, že nebude účastna podvodu. Otázkou vědomé účasti stěžovatelky na podvodném řetězci se podrobně zabýval městský soud (zejm. s. 27 - 28 rozsudku), přičemž se vyjádřil i ke skutečnostem, které stěžovatelka zopakovala v kasační stížnosti. Stěžovatelka však v rámci své argumentace v kasační stížnosti na odůvodnění městského soudu nijak nereagovala a nerozporovala je, pouze zopakovala námitky obsažené v žalobě (resp. v doplnění žaloby), které již vypořádal městský soud. Předmětem kasačního přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu jsou přitom právě otázky řešené soudem prvního stupně, s jejichž právním posouzením stěžovatel nesouhlasí, a tudíž je napadne v kasační stížnosti (srov. nález Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05,

N 5/44 SbNU 53). V souladu s dispoziční zásadou, jíž je ovládáno řízení o kasační stížnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. října 2003, č. j. 2 Azs 9/2003 - 40 nebo ze dne 14. února 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63), je zřejmé, že je věcí stěžovatele určit rozsah i důvody kasační stížnosti, a tím v podstatě vymezit rámec přezkumu napadeného soudního rozhodnutí. Jelikož stěžovatelka pouze zopakovala žalobní námitky, aniž by specifikovala, v čem mělo spočívat nesprávné posouzení těchto námitek ze strany městského soudu, zabýval se těmito námitkami Nejvyšší správní soud jen obecně, neboť „*precizност ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 12. března 2013, č. j. 2 Afs 53/2011 - 80).

[26] Nejvyšší správní soud se přitom ztotožnil s posouzením předmětné otázky ze strany městského soudu. Daňové orgány (i městský soud) splnily svou povinnost (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 23. listopadu 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, ze dne 26. ledna 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10 nebo ze dne 7. března 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12) a zabývaly se též subjektivní stránkou účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Daňové orgány i městský soud v souladu s unijní judikaturou (srov. např. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, body 65 a 68; ze dne 21. června 2012, *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, bod 54) naznaly, že stěžovatelka nedostála při výkonu své hospodářské činnosti povinnosti přijmout přiměřená opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění není součástí podvodu. Tyto úvahy popsal městský soud na s. 27-28 následovně: „*Žalobce, jak sám uváděl, obchodoval na důvěře, s výjimkou několika málo počátečních případů neověřoval kvalitu ani množství zlata.* […] *Žalobce přijímal faktury na zlato o ryzosti 330/1000, na toto zlato vytvářel příjemky na sklad a výdejky ze skladu k přepracování zlata a následně příjemky přepracovaného zlata, ačkoli ve skutečnosti fakticky zlato o ryzosti 330/1000 nepřebíral. Pokud žalobce dovolil, aby jeho účetnictví neodráželo realitu, pak nejen že nepřijal opatření, která by po něm jako profesionálovi v oboru zlatnictví bylo možné rozumně požadovat a jimiž by omezil riziko, že bude zapojen do daňového podvodu v souvislosti s ‚přeměnou' ryzosti zlata, ale naopak k daňovému podvodu vytvářel prostor. Na zlato 330/1000 žalobce neměl využití, věděl, že toto zlato nevyužije a že sám nemá technické prostředky k jeho přepracování na ryzost 999/1000, neboť se jedná o složitý technologický proces. Technické prostředky k přepracování zlata 330/1000 na zlato 999/1000 však neměla ani společnost BA* [Bohemia Aurum s. r. o., pozn. NSS], *přesto právě tato společnost měla pro žalobce tvrzené přepracování zlata zajistit, a to aniž by si žalobce ověřil, zda má možnost přepracování zlata provézt či zadat jinému subjektu s dostatečnými zkušenostmi a odbornými znalostmi tak, aby neutrpěla kvalita zlata, která pro žalobce nepochybně byla podstatná, neboť zlato 999/1000 či 585/1000 (po nalegování, které si prováděl sám) prodával svým odběratelům (Safina), či je sám zpracovával (vyráběl šperky). Jestliže si žalobce ohledně procesu přepracování společností BA žádné informace nezjišťoval, nabízí se vysvětlení, že věděl, že k žádnému přepracování fakticky nedojde a skutečným předmětem dodávky bude zlato o ryzosti 999/1000. Nad uvedené to byl právě žalobce, jehož prostřednictvím docházelo k čerpání nadměrného odpočtu daně při nezaplacení daně v řetězci. S ohledem na uvedené skutečnosti soud souhlasí se závěrem žalovaného o vědomé účasti žalobce v řetězci.*“ K stěžovatelkou tvrzeným opatřením pak městský soud uvedl, že „*kontrola dodávek zlata paní P. nebyla žalobcem dříve (v samotné žalobě) tvrzena a tvrzení žalobce o kontrole paní P. není zmíněno ani v napadeném rozhodnutí. Jestliže žalobce v další části doplnění žaloby odkazuje na protokol o výslechu svědkyně P. ze dne 28. 3. 2013, je zřejmé, že byla vyslechnuta až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Obchodní smlouva ze dne 2. 1. 2009 vůbec neupravuje přepracování či výměnu zlata, úhrada za fakturované přepracování zlata doložena nebyla. Skutečnost, že nedocházelo ke změnám dodavatele žalobce a že zboží bylo dodáváno v sídle společnosti, a to na základě písemných objednávek, pro uznání uplatněného odpočtu daně nepostačí.*“ Totéž lze uvést i ve vztahu k (nedoloženému) tvrzení stěžovatelky, že dodávané zlato převážel jednatel společnosti Bohemia Aurum s. r. o. v bezpečnostní schránce zabudované v automobilu.

[27] Nejvyšší správní soud shledal odůvodnění městského soudu v obecné rovině uceleným, logickým, zákonným a zcela postačujícím a ztotožnil se s ním. S ohledem na absenci polemiky s městským soudem ze strany stěžovatelky se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl konkrétnějšími aspekty dané otázky.

[28] Ve vztahu k dalším stížnostním námitkám Nejvyšší správní soud připomíná, že z jeho rozsáhlé judikatury týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. dubna 2007, č. j. 8 Afs 165/2005 - 67 nebo ze dne 30. října 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 - 46; srov. také usnesení Ústavního soudu ze dne 29. září 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, nebo nález Ústavního soudu ze dne 24. dubna 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb., N 33/5 SbNU 271, dostupné na http://nalus.usoud.cz) vyplývá, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění). Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňových dokladů, účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

[29] Stěžovatelka se snažila dokázat, že skutečně disponovala zlatem ryzosti 330/1000 mimo jiné skladovou evidencí (skladovými příjemkami a výdejkami). Věrohodnost této evidence ovšem byla zpochybněna výslechem pana Jaroslava Petra, jednatele stěžovatelky, který k dotazu správce daně uvedl, že dodávku zlata o ryzosti 330/1000 od Bohemia Aurum s. r. o. stěžovatelka fyzicky nepřebrala, ale nechala ji rovnou přepracovat na zlato ryzosti 999/1000. Správce daně se pana Petra následně dotázal, z jakého důvodu vystavoval příjemku zlata ryzosti 330/1000, když takové skladováno nebylo. Jaroslav Petr odpověděl, že zboží bylo nakoupeno, musí být zavedeno do účetnictví a projít skladem (protokol ze dne 8. června 2006 č. j. 124341/10/003933100739). S ohledem na obsah výpovědi pana Petra tedy došlo k důvodnému zpochybnění předložené skladové evidence ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a bylo na stěžovatelce, aby unesla své důkazní břemeno ohledně rozptýlení pochybností správce daně, což se jí podle daňových orgánů a městského soudu nepovedlo.

[30] Ve vztahu k důkazu skladovou evidencí není relevantní ani tvrzení stěžovatelky, že s Bohemia Aurum s. r. o. konkludentně uzavřela „*smlouvu vlastnictví* [sic!]*bez odevzdání a převzetí věci*“, resp. „*obligační smlouvu na smlouvu věcnou*“. Je třeba připomenout, že spornou otázkou bylo, zda mezi stěžovatelkou a Bohemia Aurum s. r. o. skutečně proběhl tvrzený obchod se zlatem o ryzosti 330/1000, nebo zda se jednalo o fiktivní transakci činěnou za účelem nedovoleného snížení daňové povinnosti. Ve vztahu k rozptýlení pochybností správce daně ohledně toho, zda dodání zlata o ryzosti 330/1000 od Bohemia Aurum s. r. o. skutečně proběhlo nebo zda se jednalo o fiktivní transakci, není povaha a typ smlouvy určující, a to zvlášť za situace, kdy je i dodatečný popis průběhu transakce podaný stěžovatelkou v rozporu s dalšími důkazy. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla: „*Bohemia Aurum si zlato 330/1000 opatřila a vyjádřila svůj souhlasný projev vůle, tak že, převádí svá vlastnická práva žalobci, který opět svým souhlasným projevem vůle vyjádřil souhlas s nabytím, aby se v následujícím čase již mohl zachovat jako vlastník (jímž beze sporu byl) a vydal pokyn a pověřil společnost Bohemia Aurum, aby zajistila přepracování (rafinaci) zlata 330/1000*

na zlato ryzosti 999/1000 a toto zlato mu bylo posléze vždy dodáno ve správném množství.“ Toto tvrzení je však v rozporu nejen s výše zmíněnou skladovou evidencí, ale také s „ukázkovým“ průběhem dodávky zboží od společnosti Bohemia Aurum s. r. o., k níž stěžovatelka přizvala pracovníky správce daně za účelem prokázání běžného průběhu obchodu. Na rozdíl od tvrzení stěžovatelky uplatněného v kasační stížnosti (a v doplnění žaloby) v případě ukázkové transakce provedené dne 26. května 2010 stěžovatelka nějaké zlato o údajné ryzosti 330/1000 fyzicky převzala, zkontrolovala a byl sepsán předávací protokol (úřední záznam č. j. 161525/10/003933100739 ze dne 31. května 2010). Stěžovatelčina tvrzení jsou tedy vzájemně rozporná, neboť v doplnění žaloby a kasační stížnosti naopak dovozovala přechod vlastnictví ke zlatu ryzosti 330/1000 bez jeho fyzického předání a bez nutnosti jeho kontroly. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že tvrzením stěžovatelky o modifikaci konkludentní obligační smlouvy na smlouvu věcnou nemohlo dojít k vyvrácení pochybnosti správce daně a že stěžovatelka v tomto ohledu neunesla důkazní břemeno, které ji tížilo. Vzhledem k tomu lze obdobný závěr učinit také ve vztahu ke stížnostní námitce, že s ohledem na převod vlastnictví bez fyzického předání zboží byla zbytečná a nesmyslná fyzická kontrola zboží. Stejně tak ani poukazy stěžovatelky na možnost získávání zlata z použité elektroniky a na její přesvědčení o výhodnosti transakce pro Bohemia Aurum s. r. o. nebyly s to vyvrátit uvedené pochybnosti správce daně.

[31] Stěžovatelka dále uvedla, že poznámky správce daně o tom, že dodávky zlata nebyly kontrolovány puncovním úřadem a že zlato nebylo pojištěno, jsou účelové a nesmyslné. Také tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud nedostatečně precizovanou a nepodloženou, neboť stěžovatelka nevysvětlila, v čem má spočívat ona účelovost či nesmyslnost tvrzení správce daně. Úkolem soudu přitom není za stěžovatelku domýšlet přesnější odůvodnění námitky ani iniciativně vybírat z reality ty skutečnosti, které námitku podporují, neboť takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. srpna 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[32] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že vyhodnotil námitky uplatněné v kasační stížnosti jako liché. Z výše popsaných důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. ji zamítl.

IV. Náklady řízení

[33] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný sice ve věci úspěch měl, podle obsahu spisu mu však nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 9. března 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu