



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **SLV TRADE s.r.o.**, IČO: 28887832
se sídlem Praha 8, Světova 523/1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 11. 2022, č. j. 40541/22/5300-21442-712226,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2017 až březen 2019 v celkové výši 15 777 249 Kč včetně penále.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

2. Důvodem doměření daně byl závěr daňových orgánů, že žalobce zahrnul stříbrné investiční mince do zdanění dle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neoprávněně, neboť předmětné mince nejsou zbožím, při jehož prodeji lze uplatnit uvedené ustanovení.

II. Obsah žaloby

3. V podané žalobě žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, podle kterého jsou předmětné mince převážně nakupovány s cílem získání drahého kovu jako takového a vlastnictví hodnoty z něj vyplývající, a který vychází z rozsudku Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 11. 7. 2018 ve věci C-154/17, E LATS (dále jen „rozsudek ve věci C-154/17“). Tvrdil, že uvedený rozsudek se týká odlišného skutkového stavu a nelze z něj dovodit, že by předmětné mince měly být posouzeny pro účely DPH jako drahý kov. Dle uvedeného rozsudku společnost E LATS prodávala propadlé zástavy (drahé kovy nebo předměty obsahující zlato a stříbro, jako například náhrdelníky, přívěsky, prsteny, snubní prsteny, přibory a zubní materiály) za účelem extrakce drahých kovů z uvedených předmětů. Východiska rozsudku i samotná předběžná otázka se týkaly situace, kdy zboží ztratilo svoji původní funkci a bylo prodáváno „na váhu“ jako surovina či odpad s cílem extrahovat drahé kovy. Naproti tomu stříbrné mince prodávané žalobcem svoji původní funkci neztratily. Byly vydávány jako mince pro sběratelské účely. Zákazníci stříbrné mince nakupovali pro jejich původní účel, nikoliv za účelem extrahování stříbra z mincí. Nelze tak dovodit, že mince mají pouze funkci inherentní drahému kovu, tj. stříbru. Dle žalobce hodnota mincí, resp. cena, za kterou jsou mince prodávány, významně převyšuje jak jejich nominální hodnotu, tak i hodnotu drahého kovu v nich obsaženého. Přestože je cena jedním z faktorů, který ovlivňuje hodnotu sběratelské mince, nejedná se o faktor určující. Různé mince mohou mít různou hodnotu, i když obsahují stejné množství kovu. Dokonce stejná mince, vydaná pouze v jiném roce, může mít několikanásobně vyšší hodnotu než mince vydaná v roce, který je sběrateli méně vyhledávaný. Dalšími aspekty ovlivňujícími cenu mince jsou např. sběratelská hodnota, ražební prémium, dostupnost fyzického kovu na trhu, případně i stáří mince. Cenu mince rovněž ovlivňuje její stav a případné poškození.
4. Žalobce měl za to, že se jedná o použité zboží. Tvrdil, že naplnění základních definičních znaků použitého zboží, tj. zejména možnost užití v nezměněném stavu, nelze zpochybnit s ohledem na závěry Koordinačního výboru Komory daňových poradců (KDP) 474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů ze dne 25. 1. 2017 (dále jen „závěry KVKDP“), ve kterých Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) uvedlo, že mince z drahých kovů za použité zboží nelze považovat. Takový výklad považoval žalobce za příliš restriktivní a odporující principům, na kterých stojí směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), i rozsudku ve věci C-154/17. Navíc nesouhlasné stanovisko GFŘ neobsahuje žádnou relevantní argumentaci. Citovaný příspěvek Koordinačního výboru tak byl uzavřen s rozporem. Nemožnost použití zvláštního režimu na sběratelské mince z drahých kovů nelze postavit ani na tom, že jsou tyto mince převážně uchovávány v plastových kapslích nebo fóliích. Mince jsou žalobcem dodávány v běžných obalech.
5. Zdůraznil, že zákonodárce drahé kovy v zákoně o DPH nijak nedefinoval, ačkoliv by tak dle směrnice o DPH a související judikatury SDEU učinit měl. Tímto postupem tak výrazně snížil právní jistotu při aplikaci zákona o DPH. V posuzovaném případě tak nelze uzavřít, že se jedná o drahé kovy, na které nelze použít ustanovení o zvláštním režimu DPH.

6. Žalobce nesouhlasil se způsobem, jakým se žalovaný vypořádal s jeho námitkou narušení neutrality DPH. Uvedl, že jeho dodavatelé realizovali předmět dodávky ve zvláštním režimu dle specifické právní úpravy, která odpovídá režimu dle § 90 zákona o DPH, což také deklarovali na prodejních dokladech. Směrnice o DPH neumožňuje členským státům zvláštní režim nezavést. Nelze tedy akceptovat závěr, že by dle estonské, resp. polské právní úpravy mohlo být takové zboží obchodováno ve zvláštním režimu a podle české úpravy nikoliv. Rozdílný přístup k uplatnění zvláštního režimu DPH by v rámci EU narušoval její neutralitu (viz rozsudek SDEU ve věci C-382/02).
7. Žalobce rovněž rozporoval závěr žalovaného, že předmětné mince nejsou sběratelské předměty ve smyslu přílohy č. 4 zákona o DPH. Tvrdil, že závěr žalovaného je postaven na pouhém obecném pravidle pro výklad kombinované nomenklatury, že „*číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem*“. Dle žalobce, aby mohly být stříbrné mince zařazeny mezi sběratelské předměty, musely by být zařaditelné buď pod kód celní nomenklatury 9704 nebo 9705. Mince z drahých kovů (tedy i stříbrné mince) nelze plošně zařadit pod základní pojem drahých kovů. Drahé kovy jsou vymezeny v části II. kapitoly 71 (zejména položky 7106, 7108, 7110). Oproti tomu mince bez ohledu na materiál, ze kterého jsou vyrobeny, jsou vymezeny samostatně v části III. Kapitoly 71 (položky 7118). Co se týče celního kódu 9705, který zahrnuje sběratelské předměty numismatického zájmu, dle prováděcího nařízení Komise (EU) 2018/1602 jsou sběratelské předměty pod kódem 9705 explicitně vyloučeny z kódu 7118 Mince. Z toho mimo jiné vyplývá, že konkrétní mince nemůže být zároveň zařazena v kódu 7118 a kódu 9705. S ohledem na skutečnost, že hodnota mincí s časem roste a pravděpodobně bude vždy vyšší než její nominální hodnota, je zde prokazatelný numismatický záměr, a proto by měly být sběratelské mince zařazeny pod kódem 9705 jako sběratelské předměty.
8. Tvrdil, že v rámci odvolacího řízení předložil důkazní prostředky, které prokazují, že německý výklad dané problematiky je odlišný od výkladu českého a že jeho názor je v souladu s německým výkladem. Dle žalobce německý zákon a jeho dostupné výklady výslovně upravují, že na typ zboží – stříbrné mince, se kterými žalobce obchoduje, má být podle německých právních předpisů použit zvláštní režim. Žalobce se odvolával na směrnici o DPH s tím, že se jedná o harmonizovanou úpravu, kdy právní úprava musí být vykládána jednotně napříč EU, přičemž pravidla ziskové přírážky jsou obligatorní.
9. Žalobce namítal, že v situaci, kdy existuje více možných výkladů, musí být zvolena ta varianta, která ho nejméně zatíží. Žalobce měl za to, že v posuzovaném případě byly naplněny podmínky pro aplikaci zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH, zejména že předmětné sběratelské mince naplnily definici použitého zboží a nejedná se o drahé kovy. Dle žalobce se jedná pouze o jeden z možných výkladů, který stojí paralelně vedle výkladu předestřeného žalovaným. K tomu žalobce odkázal na prvotní písemné vyjádření GFŘ v rámci projednávání závěrů KVKDP, kdy GFŘ použilo v zásadě obdobnou argumentaci jako žalobce, dle které stříbrné mince nespádají do kategorie drahých kovů. Dle žalobce tak i na úrovni GFŘ existovaly dva možné a validní výklady ne/splnění podmínek pro aplikaci zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH, a je tedy nutno použít takový výklad, který je pro žalobce výhodnější. K tomu žalobce rovněž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44.
10. Závěrem žaloby žalobce namítal procesní vadu, kterou spatřoval v tom, že správce daně neseznámil žalobce se změnou výsledku kontrolního zjištění před vydáním zprávy o kontrole. Žalobce se s touto skutečností seznámil až v okamžiku vydání zprávy o daňové Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

kontrole. Uvedený postup žalobce považoval za rozporný s § 88 odst. 5 daňového řádu. K tomu žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 22. 8 2017, sp. zn. 7 Afs 68/2017. Žalobce měl za to, že v projednávaném případě nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly a v důsledku toho nelze přistoupit k doměření daně dle § 143 odst. 3 daňového řádu.

III. Vyjádření k podané žalobě

11. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a předložený spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
12. Uvedl, že žalobce prvotně namítal, že se stříbrné mince pro účely užití zvláštního režimu dle § 90 zákona o DPH podřadí pod kategorii použité zboží. Žalovaný odkázal na rozsudek ve věci C-154/17, podle kterého musí být čl. 311 odst. 1 bod 1) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že pojem použité zboží se nevztahuje na použité zboží obsahující drahé kovy nebo drahokamy, pokud toto zboží již není způsobilé mít svou původní funkci a uchoválo si jen funkci inherentní těmto kovům nebo kamenům. Z napadeného rozhodnutí pak vyplývá, proč daňové orgány zastávají názor, že předmětné stříbrné mince již nemají svoji původní funkci a že nejsou nakupovány jako platidlo. Konstatoval, že použití výrazu „*vhodný k dalšímu použití*“ v uvedené definici v rozsudku naznačuje, že aby mohlo být zboží kvalifikováno jako „*použité zboží*“ ve smyslu směrnice o DPH, musí být opětovně použitelné, což jednoznačně vylučuje nové zboží. Zároveň je tím naznačeno, že již mohlo dojít k částečnému spotřebování či opotřebování zboží, a také že má zboží určitou jinou specifickou funkci, která již byla nějakou dobu naplňována. Tyto atributy pak dle žalovaného stříbrné mince nesplňují.
13. K tomu, aby mohl předmět obsahující drahé kovy spadat do kategorie „*použité zboží*“ a nikoli do kategorie „*drahé kovy nebo drahokamy*“, musí mít i jinou funkci, než je funkce inherentní materiálům, které jej tvoří, uchovat si ji a být vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě. Dle žalovaného je podřazení stříbrných mincí pod použité zboží vyloučeno též proto, že zde lze těžko objektivně nalézt jinou další funkci postavenou na roveň funkci plynoucí z hodnoty materiálu. Ke skutečnostem, které je třeba zohlednit pro určení, zda v konkrétním případě spadá předmětné zboží do kategorie „*použitého zboží*“ nebo do kategorie „*drahých kovů a drahokamů*“, patří veškeré objektivní okolnosti, za nichž došlo k dalšímu prodeji. Žalovaný tak v dané věci vycházel z toho, že mince jsou prezentovány jako investiční nástroje v podobě hodnoty drahého kovu, který obsahují, přičemž v běžném obchodním styku tyto mince nejsou užívány k placení, ačkoliv je to obecně možné. Přestože tedy předmětné stříbrné mince patrně nejsou odběrateli nakupovány za účelem extrahování stříbra, neznamená to, že by cena mincí nebyla závislá na hodnotě drahého kovu v nich obsaženém – mince primárně slouží jako nosič, uchovatel hodnoty drahého kovu, kdy právě tato hodnota je funkcí a účelem, za nímž jsou tyto mince nakupovány. Hodnota mincí z drahých kovů je tedy tvořena převážně právě hodnotou drahého kovu, ze kterého je mince vyrobena a který obsahuje. S některými dílčími závěry a tezemi žalobce lze dle žalovaného do jisté míry souhlasit, neboť jistě je možné, že předmětné stříbrné mince nabývají na hodnotě kromě růstu ceny drahého kovu v nich obsaženého také s přibývajícimi léty, nelze též vyloučit, že cenu předmětných stříbrných mincí dotvářejí i další faktory, jako např. ročník ražby, který je mezi zájemci oblíbenější než jiný, atd. Tyto faktory mohou dotvářet konečnou cenu mince na základě tržní nabídky a poptávky, neboť mohou zvýšit zájem o konkrétní minci. Na konečné ceně se však projeví minoritně.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

14. Žalovaný měl za to, že toto posouzení je v souladu se závěry KVKDP, přičemž zároveň nelze mít za to, že by se jednalo o restriktivní výklad odporující principům, na nichž stojí směrnice o DPH. Doplnil, že závěry KVKDP nebyly ohledně tohoto příspěvku uzavřeny s rozporem, nýbrž bez rozporu. Argumenty ohledně uchování mincí v obalech či fóliích pak slouží toliko jako podpůrné argumenty pro stanovisko, že se nejedná o použité zboží, kdy zároveň tento obal slouží k tomu, aby si mince zachovala stejnou hmotnost po celou dobu a nedošlo k jejímu opotřebení.
15. Žalovaný setrval na stanovisku, že v daném případě nebyla narušena neutralita DPH na trhu EU. Uvedl, že úprava čl. 313 a čl. 314 směrnice o DPH byla implementována do zákona o DPH a jeho § 90, žalovaný tedy plně dostal svým závazkům uloženým směrnicí. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že odkaz na skutečnost, že v jiném členském státě bylo zboží zařazeno do zvláštního režimu zdanění, automaticky znamená, že byl použit správně a musí být nutně aplikován i v jeho případě. Pakliže plátce DPH nakoupí mince z drahých kovů z jiného členského státu (dále jen „JČS“), přičemž v JČS je deklarováno, že se na předmětné zboží vztahuje zvláštní režim pro použité zboží, je na plátcí, aby si ověřil, že byl ze strany obchodníka z JČS použit zvláštní režim oprávněně.
16. Co se dále týče zvláštního režimu pro zboží, které je uvedené v příloze č. 4 zákona o DPH, s výjimkou drahých kovů a drahokamů, žalovaný uvedl, že pro zařazení zboží dle přílohy č. 4 zákona o DPH je rozhodující, do jaké skupiny kódu nomenklatury celního sazebníku zboží spadá. Žalovaný s odkazem na Kombinovanou nomenklaturu sazebního zařazení zboží uvedl, že mince jsou zaříděny do kódu celní nomenklatury 7118 – Mince. Při zařídění oprávněně vycházel z Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, kde je stanoveno, že číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis zboží, má přednost před čísly s obecnějším popisem. Je-li tedy uveden specifický popis zboží (což stříbrné mince splňují), pak by měly být zaříděny do položky 7118, a nikoli do položky 9705 nomenklatury. Doplnil, že skutečnost, že rozličné předměty mohou být předmětem sběratelského zájmu, neznamená, že se jedná o sběratelské předměty ve smyslu přílohy č. 4 zákona o DPH.
17. Dále uvedl, že i kdyby z nově předložených důkazních prostředků odkazujících na německou právní úpravu skutečně vyplývalo, že německý výklad dané problematiky je odlišný od výkladu českého, na předmětný spor to nemá vliv. Správce daně v rámci daňové kontroly vždy postupuje podle českého zákona, tj. zákona o DPH, a daňového řádu, nikoliv dle práva německého, jehož obsah nadto ani není způsobilý vykládat. Tuzemský správce daně je tak oprávněn daný případ posoudit v souladu s harmonizovanou právní úpravou dle konkrétních správcem daně zjištěných skutkových okolností.
18. Žalovaný měl za to, že v dané věci neexistovaly dva rovnocenné výklady. Skutečnost, že žalobce se domnívá, že právní normu lze vykládat dvěma různými způsoby, automaticky nezakládá nutnost užití zásady *in dubio mitius* či *in dubio pro libertate*. Dovedeno *ad absurdum*, v řadě případů by daňovým subjektům stačilo velmi jednoduše přijít s „druhým“ výkladem právní normy, a návazně s požadavkem na uplatnění tohoto výkladu, jenž jde v jejich prospěch. Pro aplikaci tohoto právního principu je nutné, aby zde objektivně existovaly alespoň dva možné výklady dané právní normy, což se však v předmětném případě nenastalo.
19. Dle žalovaného je v dané věci nepodstatné, zda v právních závěrech GFŘ uvedených v rámci jednotlivých Koordinačních výborů (č. 03/2016 a č. 01/2017), existoval prvotně určitý rozpor v pohledu na danou problematiku. Jednalo se o neuzavřený příspěvek, obsahující

různé názory na věc, které se přirozeně mohly v čase vyvíjet, přičemž podstatný je závěr, který byl ve výsledku učiněn – věc byla uzavřena až příspěvkem následujícím, v roce 2017, bez rozporu, s nesouhlasným stanoviskem GFŘ.

20. Pokud jde o námitku spočívající v tvrzené procesní vadě, žalovaný uvedl, že změna výsledku kontrolního zjištění se týkala stříbrné investiční mince Krugerrand 1 oz, u které správce daně ve výsledku kontrolního zjištění uvedl, že je bez nominální hodnoty, nicméně na základě reakce žalobce, že nominální hodnota této mince je 1 ZAR (1 Jihoafrický rand), který je na minci deklarován označením 1 R, následně došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění ve prospěch žalobce. Ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu cílí na opakované sdělení (nového) výsledku kontrolního zjištění v případě *podstatné* změny výsledku kontrolního zjištění. Dle žalovaného je třeba toto ustanovení ve vztahu k podstatné změně vykládat tak, že jeho účelem je umožnit daňovému subjektu realizovat právo na spravedlivý proces, tzn. vyjádřit se k prováděnému dokazování a závěrům z něj plynoucím, což v praxi znamená, že daňový subjekt bude zejména rozporovat kontrolní zjištění, uvádět další skutečnosti či důkazy na podporu svých tvrzení atd. – tedy v situaci, kdy dochází k podstatné změně, která by ovlivnila výsledek v neprospěch daňového subjektu. Pokud však na podkladě vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění správce daně uzná určité argumenty daňového subjektu, a návazně tak provede změnu ve prospěch daňového subjektu, není zde logicky prostor pro další vyjádření. Ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu se zde tedy neuplatní, protože není naplňován jeho smysl a účel.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

21. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
22. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žádný z účastníků řízení s takovým postupem nevyjádřil nesouhlas.
23. Soud vyšel z následně uvedené právní úpravy:
- Podle § 90 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro účely tohoto ustanovení se rozumí uměleckými díly, sběratelskými předměty, starožitnostmi zboží uvedené v příloze č. 4.
 - Podle § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH pro účely tohoto ustanovení se rozumí použitým zbožím hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uvedených v příloze č. 4 a kromě drahých kovů a drahokamů.
 - Podle § 88 odst. 5 daňového řádu dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku, postupuje se podle odstavců 1 až 4.
24. Soud o podané žalobě uvážil následovně:
25. Podstata sporu mezi účastníky řízení spočívá v posouzení, zda lze na prodej stříbrných mincí uskutečňovaný žalobcem použít zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH, jak tvrdí žalobce, či standardní režim dle § 36 a násl. zákona o DPH, jak naopak tvrdí daňové orgány.
26. Soud považuje za důležité úvodem upozornit, že žalobce v průběhu daňového řízení a rovněž v podané žalobě paušálně tvrdil, že předmětné stříbrné mince jsou použité zboží

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

podle § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH anebo sběratelský předmět podle § 90 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, a to aniž by jakýmkoliv způsobem konkretizoval, jaké mince jsou dle jeho mínění použitým zbožím a jaké mince je nutno považovat za sběratelský předmět, respektive k jakým mincím se jednotlivá tvrzení žalobce vztahují. Úvahy soudu se tak obecně vztahují na veškerý prodej stříbrných mincí, který žalobce uskutečnil v předmětných zdaňovacích obdobích. Navíc žalobce v řadě případů oba pojmy bezdůvodně spojuje, a to aniž by respektoval skutečnost, která mu byla opakovaně sdělena daňovými orgány, a to že uvedené pojmy nelze dle § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH zaměňovat, respektive, že předmětné mince mohou být buď použitým zbožím, nebo sběratelským předmětem, nikoliv obojím.

27. Dále soud konstatuje, že žalobce v podané žalobě toliko opakuje námitky uplatněné v řízení před správcem daně a v podaném odvolání, a to aniž by jakýmkoliv způsobem zareagoval na argumentaci daňových orgánů uvedenou ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí. Námitky žalobce tak již vypořádal správce daně a následně žalovaný ve svých rozhodnutích. Za této situace žalobce, který vůči vypořádání svých námitek ze strany daňových orgánů neuplatnil konkrétní a souvztažněné pochyby, argumentaci daňových orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami přímo nepolemizuje, ale jen znovu opakuje to, na co už bylo reagováno, neotvírá soudu možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy daňových orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud neshledal žádný deficit, který by měl vliv na zákonnost rozhodnutí. Soud proto u jednotlivých námitek vycházel z podstaty vypořádání námitek ze strany daňových orgánů s tím, že v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí.
28. Žalobce prvotně tvrdil, že předmětné stříbrné mince jsou dle § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH použité zboží. Při vypořádání uvedené námitky daňové orgány vyšly z rozsudku ve věci C-154/17. Konkrétně pak daňové orgány ve shodě s uvedeným rozsudkem poukázaly na skutečnost, že zvláštní režim pro použité zboží představuje výjimku z obecného režimu směrnice o DPH, kterou je nutno použít jen v rozsahu nezbytném k dosažení jejího cíle. Cílem uvedené výjimky, respektive čl. 311 odst. 1 bodu 1) směrnice o DPH je zamezení dvojího zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží. Dále pak daňové orgány v souladu s rozsudkem ve věci C-154/17 připomenuly, že drahé kovy a drahokamy jsou vyloučeny ze zvláštního režimu. Důvodem vyloučení drahých kovů a drahokamů ze zvláštního režimu je skutečnost, že hodnota drahých kovů a drahokamů nevyplývá z jejich užitečnosti jakožto suroviny při výrobě jiného zboží, ale závisí především na inherentní hodnotě, která jim může být připsána. Drahé kovy a drahokamy mají vlastní funkci, kterou představuje finanční hodnota získatelná na trhu drahých kovů a drahokamů. Na základě uvedeného daňové orgány v souladu s rozsudkem ve věci C-154/17 uzavřely, že k tomu, aby mohl předmět obsahující drahé kovy nebo drahokamy spadat do kategorie použitého zboží a nikoliv do kategorie drahé kovy a drahokamy, musí mít jinou funkci, než je funkce inherentní materiálu, který ho tvoří, uchovat si ji a být vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě. Zároveň ve shodě s rozsudkem ve věci C-154/17 daňové orgány připomenuly nutnost zohlednit veškeré objektivní okolnosti, za nichž došlo k prodeji (např. prezentace dotčených předmětů, způsob ocenění uvedených předmětů, způsob fakturace).
29. Na základě uvedených východisek daňové orgány vytkly, že žalobce prezentuje mince z drahých kovů v hmotnosti drahého kovu, který obsahují, tj. 1 OZ, respektive 1 tr. OZ, přičemž na minci je uvedena nominální hodnota v národní měně (převážně USD, AUD,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

CAD, EUR). S těmito mincemi lze platit za dodané zboží nebo poskytnutou službu. V běžném obchodním styku však používány nejsou, neboť jejich skutečná hodnota se odvíjí od obsahu drahého kovu, ze kterého jsou vyrobeny. Cena takové mince je tak mnohonásobně vyšší, než je její nominální hodnota, což ostatně uvádí žalobce na svých webových stránkách. Z výše uvedeného daňové orgány dovodily, že předmětné stříbrné mince nemohou být považovány za použité zboží, jelikož se jejich cena odvíjí od ceny drahého kovu, ze kterého byly vyrobeny, a současně nejsou používány jako platební prostředek.

30. Dle soudu je úvaha daňových orgánů zcela logická a souladná s právní úpravou obsaženou v § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.
31. Soud nepřisvědčil námitce, ve které žalobce poukazoval na skutkové odlišnosti rozsudku ve věci C-154/17. Daňové orgány v projednávaném případě použily východiska tohoto rozsudku a aplikovaly je na skutkové okolnosti daného případu. Daňové orgány tedy toliko mechanicky neuplatnily závěr rozsudku ve věci C-154/17 na projednávaný případ, ale důsledně sledovaly úvahy, které SDEU k danému závěru přivedly, a následně je uplatnily na žalobcem uskutečňovaný prodej stříbrných mincí. Daňové orgány si plně uvědomovaly skutkové odlišnosti projednávaného případu a případu v rozsudku ve věci C-154/17 a žalobci sdělily, proč tyto odchylky nejsou pro věc relevantní. Bylo tomu tak proto, že v případě předmětných stříbrných mincí nelze nalézt jinou další funkci postavenou na roveň funkci plynoucí z hodnoty materiálu. Tedy předmětné stříbrné mince slouží jako nosič, uchovatel hodnoty drahého kovu, přičemž tato hodnota je funkcí a účelem, pro něž jsou mince uchovávány. Předmětné stříbrné mince jsou tak svázány s cenou drahého kovu, ze kterého jsou vyrobeny, přičemž lze vysledovat korekci ceny těchto mincí a ceny stříbra na světovém trhu.
32. K tvrzení žalobce, že zákazníci stříbrné mince primárně nakupují pro sběratelský účel, soud uvádí, že poukazuje-li žalobce na tento účel předmětných mincí, tak ve své podstatě tvrdí, že se jedná o sběratelský předmět. Jiný výklad nedává smysl. Ustanovení § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH však vylučuje, aby použité zboží bylo sběratelským předmětem. Uvedené ustanovení pak plně odpovídá znění čl. 311 odst. 1 bod 1) směrnice o DPH. Nadto má soud za to, že tvrzení žalobce o primárním sběratelském účelu předmětných mincí je vyvráceno prezentací stříbrných mincí, na kterou daňové orgány opakovaně poukazovaly ve svých rozhodnutích a ve které žalobce odkazuje právě na obsah stříbra. Závěr daňových orgánů o způsobu prezentace předmětných stříbrných mincí žalobce nikterak nerozporoval. Soud pak má ve shodě s žalovaným za to, že na konečné ceně předmětných mincí se mohou podílet i faktory jiné (např. ročník ražby), avšak tyto faktory nelze považovat za zásadní.
33. Za nepřipadný považuje soud odkaz žalobce na závěry KVKDP, respektive nesouhlasné stanovisko GFŘ. Napadené rozhodnutí obsahuje ucelenou argumentaci daňových orgánů, pro kterou v projednávaném případě dospěly k závěru, že předmětné stříbrné mince nelze považovat za použité zboží. Napadené rozhodnutí tak není založeno na nesouhlasném stanovisku GFŘ. Za uvedeného stavu věci odkaz žalobce na toto stanovisko, respektive nesouhlas žalobce s tímto stanoviskem není relevantní.
34. Nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že žalovaný nemožnost použití zvláštního režimu postavil na tom, že předmětné mince jsou uchovávány v plastových kapslích nebo fóliích. Uvedený argument žalovaný v napadeném rozhodnutí použil toliko pro dokreslení skutečnosti, že hodnota předmětných mincí je dána obsahem drahého kovu, a tedy že se nejedná o použité zboží. V daném případě tedy nelze toto tvrzení považovat za zásadní (viz výše). S ohledem Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

na souvislosti, ve kterých žalovaný uvedené tvrzení učinil, pak soud žádné pochybení žalovaného neshledal.

35. Námitka žalobce, že zákonodárce v zákona o DPH nijak nedefinoval drahé kovy, není důvodná. K uvedenému tvrzení soud odkazuje na puncovní zákon, který zcela jednoznačně vymezuje, co se rozumí drahým kovem (viz § 2), přičemž jedním z nich je stříbro. Puncovní zákon sice vymezuje drahé kovy pro své účely, avšak s ohledem na princip jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu, podle kterého právní řád ČR tvoří jednotný celek, jehož jednotlivé části jsou spolu ve vzájemných systémových souvislostech, považuje soud definici drahých kovů v puncovním zákoně za dostatečnou a plně aplikovatelnou na projednávanou věc. Nadto žalobce v podané žalobě, stejně jako v průběhu daňového řízení nečinil sporným charakter stříbra jako drahého kovu.
36. Oprávněná není ani námitka, ve které žalobce namítal porušení neutrality DPH na trhu EU. Uvedená námitka vychází z přesvědčení žalobce, že daňové orgány dospěly k nesprávnému závěru, podle kterého předmětné stříbrné mince nelze považovat za použité zboží podle § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Své tvrzení pak žalobce zakládá na skutečnosti, že dodavatelé žalobce deklarovali, že se jedná o předmět koupě ve zvláštním režimu. K uvedené námitce soud předně uvádí, že § 90 zákona o DPH, který zavádí zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi vznikl implementací čl. 311 a násl. směrnice o DPH. Ustanovení zákona o DPH pak používá zcela obdobné formulace jako směrnice o DPH. V implementaci směrnice o DPH do zákona o DPH, pokud jde o zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi, tak soud neshledal žádný nedostatek. V projednávaném případě soud přisvědčil závěru daňových orgánů, že se na předmětné stříbrné mince zvláštní režim pro použité zboží dle zákona o DPH, respektive směrnice o DPH nevztahuje. Dále pak soud ve shodě s daňovými orgány uvádí, že skutečnost, zda dodavatelé z JČS uplatnili zvláštní režim, není pro věc rozhodná. Jestliže totiž žalobce nakoupil mince z drahých kovů z JČS, přičemž v JČS bylo deklarováno, že se na předmětný režim vztahuje zvláštní režim, pak bylo výlučně na žalobci, aby si ověřil skutečnost, že zvláštní režim byl ze strany obchodníka z JČS použit oprávněně. Takový postup soud považuje za vhodný zejména s ohledem na skutečnost, že ze strany žalobce nebylo postaveno najisto, zda mají být předmětné mince považovány za použité zboží nebo za sběratelské předměty, a rovněž s ohledem na skutečnost, že se jednalo o mince, respektive předměty s obsahem drahých kovů, které jsou často objektem daňových podvodů. Neověřil-li si žalobce, že ze strany obchodníka z JČS byl zvláštní režim použit oprávněně, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži správních orgánů. Za uvedeného stavu věci, kdy soud dospěl k závěru, že daňové orgány v projednávaném případě oprávněně neaplikovaly zvláštní režim pro použité zboží, a současně kdy si žalobce oprávněnost použití zvláštního režimu ze strany dodavatelů z JČS pro použité zboží ani neověřil, nelze dospět k závěru o narušení neutrality DPH nebo hospodářské soutěže.
37. Námitka, že předmětné stříbrné mince jsou sběratelskými předměty, není důvodná. Předně soud uvádí, že odkaz žalobce na § 3 správního řádu není relevantní. V projednávaném případě probíhalo před daňovými orgány daňové řízení, které je po procesní stránce komplexně upraveno v daňovém řádu. Toto řízení je pak založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu, tj. žalobce, dokazovat vše, co sám tvrdí.
38. Vlastní žalobní námitku žalobce založil toliko na obecném tvrzení, že při zařídění předmětných stříbrných mincí daňové orgány vyšly z obecného pravidla pro výklad kombinované nomenklatury. Soud však v uvedeném postupu daňových orgánů neshledal

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

žádné pochybení. Naopak takový postup je plně v souladu s příslušným nařízením, tj. prováděcím nařízením Komise (EU) 2018/1602. Pouhé přesvědčení žalobce, že by podle tohoto pravidla být postupováno nemělo, tak nepostačí ke zpochybnění postupu daňových orgánů. Dle soudu daňové orgány správně zatřídily předmětné stříbrné mince do položky 7118 kombinované nomenklatury, tj do položky obsahující nejspécifičtější popis. Uvedená položka zcela konkrétně poukazuje na mince, a to mince (jiné než zlaté), které nejsou zákonnými platidly, a ostatní. Naopak vzhledem k výkladovým pravidlům, konkrétně pak pravidlu, podle kterého „číslo, které obsahuje nejspécifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem“, nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že předmětné stříbrné mince je nutno zatřídít do položky 9705, kam náleží sbírky a sběratelské předměty numismatické hodnoty. Na uvedeném závěru nic nemění tvrzení žalobce, že hodnota mincí v čase roste. Uvedené tvrzení totiž není schopno jakkoliv zpochybnit nebo vyvrátit všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury, konkrétně pravidlo 3 písm. a) první věta prováděcího nařízení Komise (EU) 2018/1602.

39. Oprávněnou soud neshledal námitku, ve které žalobce odkazoval na jednotnou právní úpravu EU a hospodárnost řízení. Uvedenou námitku žalobce založil na německém zákoně o DPH a stanovisku německé finanční správy k zákonu o DPH. Soud i v tomto případě přisvědčil postupu daňových orgánů, které uvedený odkaz považovaly za irelevantní. Soud má ve shodě s daňovými orgány za to, že rozhodná pro projednávaný případ je česká právní úprava, tj. zákon o DPH, a směrnice o DPH, na základě které došlo k implementaci zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi do zákona o DPH. Soud v projednávaném případě neshledal, že by při transpozici směrnice o DPH do zákona o DPH ze strany zákonodárce došlo k jakémukoliv pochybení, když zákon o DPH používá zcela obdobné formulace jako směrnice o DPH. Výklad provedený daňovými orgány při prodeji předmětných stříbrných mincí pak soud považuje za souladný s judikaturou SDEU, konkrétně s rozsudkem ve věci C-154/17. Za uvedeného stavu věci odkaz žalobce na německou právní úpravu a výklad provedený německými daňovými orgány není způsobilý jakkoliv zpochybnit závěr tuzemských daňových orgánů.
40. Nelze přisvědčit námitce, ve které žalobce namítal porušení principu *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate*. Námitka žalobce v tomto případě vychází z přesvědčení žalobce, že v projednávaném případě existuje více možných výkladů právní normy. Soud však v projednávaném případě neshledal, že by vedle výkladu daňových orgánů, se kterým se soud plně ztotožnil, existoval i další možný výklad. Na uvedeném závěru nic nemění ani žalobcem poukazované stanovisko GFŘ, neboť se jednalo toliko o prvotní, předběžný zcela obecný názor a nikoliv konečný na věc. Stejně tak soud neshledal, že by relevantní právní úprava byla nejasná, nesrozumitelná či nepřesná. Na základě shora uvedeného lze uzavřít, že v projednávaném případě nebyly shledány podmínky pro uplatnění výše uvedených zásad.
41. Soud konečně nepřisvědčil ani námitce, ve které žalobce namítal procesní vadu, neboť nebyl seznámen se změnou výsledku kontrolního zjištění před vydáním zprávy o daňové kontrole. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že § 88 odst. 5 daňového řádu cílí pouze na nové skutečnosti (skutkové či právní), které je třeba s daňovým subjektem projednat, poté kdy došlo na základě jeho vyjádření k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění. Účelem tohoto ustanovení tak je zabránit překvapivosti v řízení před správcem daně. O takový případ se však v projednávané věci nejednalo. V projednávaném případě sice došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění v návaznosti na tvrzení žalobce, avšak správce daně plně

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

vyhověl námitce žalobce. Konkrétně správce daně stříbrné minci Krugerrand přiřadil nominální hodnotu 1 ZAR. Jestliže správce daně v plném rozsahu námitce žalobce vyhověl, nebyl dán žádný důvod, pro který by měl správce daně žalobce opětovně seznamovat s kontrolními zjištěními. Žalobce byl totiž seznámen se všemi rozhodnými skutečnostmi a úvahou správce daně v dané věci. Neexistovala tak žádná skutečnost, se kterou by měl být žalobce nově seznámen. Námitka žalobce tak není oprávněná. Pro úplnost soud uvádí, že odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2018, sp. zn. 7 Afs 68/2017, nepovažuje za relevantní, a to s ohledem na odlišnost projednávaných věcí. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku zabýval otázkou stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole. Tato otázka však není předmětem sporu v projednávaném případě.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

42. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
43. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 10. srpna 2023

Milan Tauber v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.