



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobce **A1 logistický park s. r.o., IČ 02540908**
sídlem Hodkovická 109, 463 12 Liberec
zastoupený JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

proti **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
žalovanému se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 7. 2021, č. j. 28744/21/5300-22444-713021,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 10. 2020, č. j. 7884043/20/2001-52522-111366, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben roku 2017 ve výši 295 312 Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále v částce 59 062 Kč (dále též „dodatečný platební výměr“).
2. Soud ze správního spisu zjistil následující pro rozhodnutí podstatný skutkový stav. Žalobce působí na trhu v oblasti obchodu s investičními kovy a zlatými a stříbrnými mincemi a medailemi. Ve zdaňovacím období dubna roku 2017 žalobce mimo jiné nakupoval stříbrné investiční mince, stříbrné investiční slitky a stříbrné medaile (dále též „stříbrné mince“ či „předmětné mince“) od obchodníků z Evropské unie. Nakoupené stříbrné mince žalobce dále prodával českým zákazníkům v tuzemsku. Při prodeji stříbrných mincí žalobce uplatňoval zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi dle § 90 ZDPH.
3. Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu (viz protokol ze dne 8. 7. 2019, č. j. 5937403/19/2001-61563-107917), jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben roku 2017 (dále též „rozhodné období“); rozsah daňové kontroly byl pak rozšířen za účelem kontroly zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi podle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“) při dodání zboží (viz protokol ze dne 5. 11. 2019, č. j. 8408432/19/2001-61563-107917). Daňová kontrola byla ukončena projednáním Zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 10. 2020, č. j. 6782919/20/2001-61563-107917 (dále též „Zpráva o daňové kontrole“). Ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně dospěl k závěru, že předmětné stříbrné mince nejsou ani použitým zbožím a ani sběratelským předmětem, proto se při jejich prodeji neuplatní zvláštní režim podle § 90 ZDPH, nýbrž se uplatní základ daně dle § 36 odst. 1, resp. § 36 odst. 9 ZDPH. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobce odváděl z uskutečněných plnění základ daně odpovídající přírážce snížené o daň z přírážky dle § 90 odst. 3 ZDPH, čímž došlo ke stanovení daně za rozhodné období v nižší, nesprávné výši, a proto správce daně žalobci dodatečným platebním výměrem žalobci DPH doměřil. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které bylo žalovaným žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuto. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí zcela ztotožnil se zjištěným skutkovým stavem i právním posouzením věci správcem daně.

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného, doplnění žaloby a další vyjádření účastníků řízení

4. Žalobce v žalobě namítal nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nesprávné právní posouzení věci, když byl přesvědčen, že správní orgány nesprávně vyhodnotily

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

vztah mezi vývojem ceny stříbra v závislosti na ceně mincí a došly tak k mylnému závěru, že cena stříbrných mincí se odvíjí od ceny drahého kovu, a proto při prodeji stříbrných mincí aplikoval správně zvláštní režim dle § 90 ZDPH, jelikož je třeba je podřadit pod pojem použité zboží, popřípadě pod pojem sběratelské předměty.

5. Žalobce vysvětlil, že stříbrné mince získává jak výkupem od jednotlivců, tak i nákupem od specializovaných obchodníků z EU, mimo jiné z Německa. Konkrétně němečtí obchodníci na prodejním dokladu (faktuře) uvádějí, že se prodej uskutečňuje ve zvláštním režimu dle 25a německého zákona o DPH, který je označen pod pojmem „Differenzbesteuerung“. Tento daňový režim je implementací Kapitoly 4 Oddíl 2 Poddíl 1 směrnice 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a odpovídá zvláštnímu režimu podle § 90 ZDPH. Žalobci byly v tomto režimu dodány stříbrné mince Wiener Philharmoniker s nominální hodnotou 1,50 EUR a další stříbrné mince a medaile, posouzení režimu DPH při jejich prodeji je předmětem napadeného rozhodnutí a této žaloby. Prodejní cena mincí je obvykle stanovována samostatně za každou minci s přihlédnutím k jejímu stavu, kvalitě a roku emise, cena není stanovována jednotkovou cenou za hmotnost. Sběratelská hodnota je přitom určena především kvalitou zpracování a mírou poškození mince a dále unikátností konkrétní mince, resp. dané emise, nikoli její hmotností. Žalobce zároveň odkázal na webové stránky, ze kterých je patrný přehled emisních nákladů u vybraných mincí v různých letech. Žalobce uvedl, že s přibývajícím stářím emise, resp. její omezenosti, hodnota takovéto emise roste. Žalobce toto demonstroval na příkladu mince Wiener Philharmoniker, která se s letopočtem 2018 v době podání žaloby obchodovala za cca 915 Kč, zatímco totožná mince z roku 2020 se obchodovala za 737 Kč a mince ročníku 2021 za 673 Kč, což dle žalobce prokazuje, že hodnota mince se neodvíjí pouze od hodnoty obsaženého drahého kovu.
6. Žalobce dále rozvedl důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí v žalobním bodě pod označením *4. 1 Vymezení mincí jako použitého zboží pro účely § 90 ZDPH* uvedl, proč považuje stříbrné mince za použité zboží. Dle názoru stříbrné mince jsou hmotným movitým majetkem a lze je rovněž dále užívat, přičemž v takovém případě není nikterak podstatné, jaký je fyzický stav zboží či míra jeho opotřebení. Nelze tedy dovozovat, že o použité zboží se nejedná pouze na základě skutečnosti, zda mince byla či nebyla vyňata z obalu. Žalobce zdůraznil, že stříbrné mince svoji původní funkci neztrácejí, jsou vydávány pro sběratelské účely; naopak nejsou zákaznicky nakupovány za účelem extrahování stříbra z nich či pro hodnotu drahého kovu v něm obsaženou. Žalobce namítal, že možnost užití předmětné mince v nezměněném stavu, nelze zpochybnit ani s ohledem na závěry koordinačního výboru KDP 474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů ze dne 25. 1. 2017 (dále jen „KOOV“), ve kterém Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) uvedlo nesprávný právní názor, že mince z drahých kovů za použité zboží nelze považovat; tento názor GFŘ nikterak neodůvodnilo, není tedy právně relevantní. Závěry stran nemožnosti použití zvláštního režimu na mince z drahých kovů nelze dle žalobce postavit ani na tom, zda mince byly či nebyly prodávány v obalu.
7. Dále se žalobce vyznamenal vůči názoru žalovaného, že se v posuzovaném případě jedná o drahé kovy, na které nelze použít ustanovení o zvláštním režimu DPH. Žalobce zdůraznil, že zákonodárce drahé kovy v ZDPH nikterak nedefinoval a žalovaným uváděný odkaz na puncovní zákon označil za irrelevantní, neboť puncovní zákon obsahuje definici drahých kovů výlučně pro účely puncovního zákona. Při absenci zákonné definice je dle žalobce třeba použít dalších výkladových metod, které vedou k závěru, že dotčené mince drahým

kovem nejsou. V příloze č. 6 ZDPH je v bodu 9 upravena možnost použít režim přenesené daňové povinnosti u dodání surových či polo rozpracovaných kovů, včetně drahých kovů, jiných než v příloze č. 5 k ZDPH a s výjimkou dodání na která se vztahují zvláštní režimy dle § 90 a § 92 ZDPH. V příloze č. 5 ZDPH je kódem nomenklatury celního sazebníku 7112 vymezen Odpad a šrot z drahých kovů, který je v platném celním sazebníku začleněn v rámci kapitoly 71 do části II. Drahé kovy a kovy plátované drahými kovy. Z výše uvedeného dle žalobce vyplývá, že pro účely použití režimu přenesení daňové povinnosti zákonodárce jasně odlišuje drahé kovy (resp. odpad z nich) spadající do kódu 7112 od stříbrných mincí spadajících do kódu 7118. Skutečnost, že mince z drahého kovu nelze považovat za drahý kov dle žalobce vyplývá nepřímo i z definice investičního zlata obsažené v ZDPH a ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. Listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice“). Pokud by zákonodárce považoval mince ze zlata za drahý kov v obecné rovině, nevymezoval by je samostatně v rámci § 92 odst. 2 písm. b) ZDPH, ale pouze jako jednu z forem zlata, jakožto drahého kovu (jinou než cihla nebo destička). Tato ustanovení definují samostatně zlaté mince a podmínky, za kterých se tyto mince považují za investiční zlato. Rovněž celní nomenklatura vymezuje drahé kovy odděleně od mincí všeho druhu. Drahé kovy jsou vymezeny v rámci části II., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (zejm. položky 7106, 7108, 7110). Mince bez ohledu na materiál, ze kterého jsou vyrobeny, jsou vymezeny samostatně, a to v rámci části III., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (položky kategorie 7118), tedy odděleně od drahých kovů. Žalobce uzavřel, že závěr, že předmětné mince nejsou drahým kovem, koresponduje rovněž s účelem, za jakým jsou konečnými zákazníky pořizovány. Tyto mince jsou-li prožívány jako investice, jsou pořizovány nikoli za účelem investice do drahého kovu jako takového, nýbrž jako investice do sběratelského předmětu. Jak žalobce doložil v průběhu kontroly, cena mincí se odvíjí od hodnoty drahého kovu pouze částečně, primárně je určována sběratelskou hodnotou mince, která je odvislá od jejího stavu, unikátnosti, roku emise a dalších faktorů.

8. Rovněž tak žalobce zásadně nesouhlasil se závěrem žalovaného, že převážná hodnota mincí z drahých kovů je tvořena právě hodnotou drahého kovu, ze kterého je mince vyrobena a který obsahuje. Upozornil, že ve správním řízení předložil znalecký posudek od Ing. J. B. (soudního znalce v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady v numismatice), dle kterého v případě zkoumané mince Wiener Philharmoniker s nominální hodnotou 1,50 euro se jedná o mince sběratelské hodnoty, které nabývají na hodnotě nikoli dle růstu ceny kovu ale s přibývajícím věkem. Dle žalobce posudek dokazuje, že se jedná o zboží, na které lze užít zvláštní režim dle § 90 ZDPH, a že tyto mince nemají pouhou funkci inherentní drahému kovu, jak se snažil v průběhu daňového řízení dovodit správce daně. Naopak ta samá mince, vydaná pouze v jiném roce může mít několikanásobně větší hodnotu než mince vydaná v minulém roce, který je sběrateli méně vyhledávaný. To dle žalobce dokládá i porovnání cen mince Wiener Philharmoniker vydané v různých letech. Skutečnost, že mince z roku 2018 se nabízela za více než o třetinu vyšší cenu, než mince z roku 2021 dle žalobce dokládá, že hodnota obsaženého kovu je pouze jedním z atributů určujících cenu. Úvaha žalovaného ohledně poměru ceny kovu vůči poměru ceny mince je neúplná, neboť nezohledňuje ročník konkrétní mince a neporovnává, jak se poměr ceny u jednotlivých ročníků mincí dramaticky mění. Žalobce shrnul, že cena mincí neroste úměrně, ani v závislosti pouze na ceně kovu, ale jejich hodnotu utváří především aspekty sběratelské hodnoty, stáří mince apod. Tvrzení žalovaného, že převážná část hodnoty mincí je dána hodnotou obsaženého kovu, proto označil za neúplné a tudíž nesprávné a nezákonné.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

9. V dalším žalobním bodu žalobce namítal nepřiléhavost rozsudku SDEU ze dne 11. 7. 2018 ve věci C-154/17 SIA „E-LATS“ na nyní posuzovanou věc. Žalobce měl za to, že se tento rozsudek týká zcela odlišného skutkového stavu a nelze z něj dovodit, že by předmětné mince, měly být posouzeny pro účely DPH jako drahý kov. Východiska rozsudku a samotná předběžná otázka se týkají situace, kdy zboží ztratilo svoji původní funkci a je prodáváno „na váhu“ jako surovina či odpad s cílem extrahovat drahé kovy. Stříbrné mince prodávané žalobcem však svoji původní funkci neztrácejí, jsou vydávány pro sběratelské účely, ponechávají si svoji původní funkci a nelze tedy dovodit, že mají pouze funkci inherentní drahému kovu.
10. Dále v žalobě se žalobce vyjádřil k jednotné aplikaci Směrnice a harmonizaci v oblasti DPH. Dle názoru žalobce nelze přijmout závěry žalovaného a akceptovat aplikaci jim dovozeného DPH režimu rovněž z důvodu nutnosti zachování jednotného výkladu harmonizovaných DPH pravidel v EU a z ní plynoucí neutrality systému DPH při obchodování na jednotném trhu. Žalobce uvedl, že zahraniční dodavatel realizoval předmět dodávky ve zvláštním režimu přírážky, který odpovídá zvláštnímu režimu podle § 90 ZDPH, což také deklaroval na svých prodejních dokladech. Dle žalobce nelze akceptovat závěr, že by dle německé právní úpravy mohlo být takové zboží obchodováno ve zvláštním režimu a podle české úpravy implementující stejnou Směrnicí nikoli. Rozdílný přístup k uplatnění zvláštního režimu DPH by v rámci Evropské unie narušoval volný obchod, a proto je dle žalobce takový výklad nezbytně odmítnout. Žalobce uvedl, že výklad žalovaného je s ohledem na princip neutrality DPH na jednotném evropském trhu ve srovnání se svými zahraničními konkurenty činí zcela nekonkurenceschopným. Jak žalobce v průběhu daňové kontroly doložil, zahraniční subjekty běžně obchodují se sběratelskými stříbrnými mincemi ve zvláštním režimu podle zahraničních obdob § 90 ZDPH.
11. Žalobce dále namítal, že na úrovni GFŘ existovaly dva možné a validní výklady ne/splnění podmínek pro aplikaci zvláštního režimu podle § 90 ZDPH. Žalobce argumentoval, že GFŘ v prvotním vyjádření v rámci projednávání KOOV ze dne 26. 3. 2016 uvedl odlišný názor, že: „...tzv. mince (jiné než zlaté mince), které nejsou zákonným platidlem, jsou naopak vymezeny samostatným kódem 7118 10 00 a spadají do části III. Šperky, zlatnické a stříbrnické zboží a ostatní výrobky. Z uvedeného vyplývá, že takové mince nespádají do kategorie drahých kovů a lze je při jejich dodání, za splnění dalších zákonných podmínek, považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH“. Žalobce namítal, že v případě, kdy existuje/existovalo více možných výkladů, musí být zvolena ta varianta, která nejméně zatíží žalobce v souladu se zásadou *in dubio mitius a in dubio pro libertate*.
12. Na závěr žalobce v žalobě uvedl pro případ, že by soud nepřijal argumentaci, že předmětná plnění spadají pod režim použitého zboží, je třeba zkoumat rovněž aplikovatelnost zvláštního režimu pro obchodníky se sběratelskými předměty. Žalobce byl přesvědčen, že předmětné mince lze zařadit do kategorie 9705 a posoudit je jako sběratelské předměty. Žalobce u této námitky uvedl, že celní nomenklatura vymezuje drahé kovy odděleně od mincí všeho druhu, drahé kovy jsou vymezeny v části II. kapitoly 71 (položky 7106, 7108, 7110), oproti tomu mince bez ohledu na materiál jsou vymezeny samostatně v části III. kapitoly 71 (položky 7118). Žalobce namítal, že s ohledem na skutečnost, že hodnota mincí s časem roste a pravděpodobně bude vždy vyšší než jejich nominální hodnota, je zde prokazatelný numismatický záměr, a proto by měly být sběratelské mince zařazeny pod kódem 9705 jako sběratelské předměty.

13. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.
14. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 5. 11. 2021 odmítl veškeré žalobní námitky, a konstatoval, že žalobce stejné námitky uplatnil již v odvolání a v průběhu daňové kontroly, a že tyto byly správcem daně a žalovaným vypořádány. K námitce aplikace nesprávného režimu ZDPH žalovaný konstatoval, že zvláštní režim pro použité zboží se odchyľuje od obecného režimu Směrnice, a musí být tudíž používán jen v rozsahu nezbytném k dosažení jeho cíle Použité zboží lze tedy definovat jako movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití (tzn. nemá se jednat o zboží nové) v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy (srov. rozsudek SDEU ze dne 11. 7. 2018, ve věci C-154/17, E LATS). Předmětné stříbrné mince nemohou být považovány za použité zboží, jelikož se jejich cena odvíjí od ceny drahého kovu, ze kterého byly vyrobeny, přičemž také nejsou používány jako platební prostředek (byť to obecně není vyloučeno), tj. neplní svoji původní funkci. Co se týče zvláštního režimu pro umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti, tj. pro zboží, které je uvedené v příloze č. 4 ZDPH, s výjimkou drahých kovů a drahokamů, tak žalovaný uvedl, že pro zařazení zboží dle přílohy č. 4 ZDPH je rozhodující, do jaké skupiny kódu nomenklatury celního sazebníku zboží spadá. Podle žalovaného žalobce pouze pragmaticky manévruje mezi pojmy použité zboží a sběratelský předmět s cílem bezpodmínečně aplikovat zvláštní režim. Žalovaný uvedl, že má za to, že správně aplikoval právní základ na zjištěný skutkový stav, přičemž postupoval v souladu se všemi zásadami a právními principy.
15. K argumentaci žalobce ohledně hodnoty ceny mincí a její vazbě na hodnotu obsaženého drahého kovu žalovaný odkázal na body 28., 29. a 30. žalobou napadeného rozhodnutí a na str. 26 Zprávy o daňové kontrole, kde správce daně dovedl, že cena kovu v takovéto minci odpovídá zhruba 86 % prodejní ceny mince a lze tedy vysledovat korelaci ceny předmětných mincí a ceny daného kovu na světovém trhu. Žalovaný přisvědčil žalobci v tom smyslu, že nakupování mincí s cílem extrahovat z nich drahý kov nedává žádný ekonomický smysl, neboť předmětná mince je prodejně dražší než surový kov v ní obsažený. Nelze ovšem uzavřít tuto úvahu s tím, že cena mincí není závislá na hodnotě drahého kovu v ní obsaženém, naopak lze přisvědčit tomu, že převážná hodnota mince z drahého kovu je tvořena právě hodnotou drahého kovu. Žalovaný zopakoval, že mince nejsou používány ke svému původnímu platebnímu účelu, ačkoliv je to obecně možné, použití k platebnímu účelu by snížilo hodnotu samotné mince, a to především tím, že by byla snížena její hmotnost fyzickým opotřebením při platebním styku. Žalovaný učinil i úvahu o tom, že tyto mince jsou většinou dodávány v uzavřených obalech či jsou zality do ochranné fólie, nicméně to žalovaný neuvedl jako nezpochybnitelný princip, na kterém by vystavěl svoji úvahu.
16. Vyloučení drahých kovů a drahokamů ze zvláštního režimu pro použité zboží je odůvodněno skutečností, že hodnota, kterou je třeba připsat drahým kovům a drahokamům nevyplývá jen z jejich užitečnosti jakožto suroviny při výrobě jiného zboží, nýbrž závisí především na inherentní hodnotě, která jim může být připsána. Aniž je tedy třeba je vložit do výrobku, který má zvláštní funkci, nebo je na něj přepracovat, mají tyto drahé kovy a drahokamy vlastní funkci, kterou představuje finanční hodnota získatelná na trhu drahých kovů a drahokamů. K námitce, že zákonodárce měl definovat pojem „drahé kovy a drahokamy“, žalovaný přisvědčil již ve Zprávě o daňové kontrole na str. 58, a to tím, že zákonodárce Evropské unie ponechal tuto pravomoc definovat tento pojem

členským státům, nicméně tato definiční pravomoc je limitována zákazem narušení nejen samotných pojmů odchylky zavedené zákonodárcem Evropské unie tím, že by byla přijata natolik široká definice, že by pojem „použité zboží“ byl zbaven svého obsahu.

17. Dále žalovaný uvedl, že ke znaleckému posudku Ing. B. se správce daně vyjádřil na str. 17 a také např. str. 57 Zprávy o daňové kontrole, kdy uzavřel, že nezpochybňuje možný sběratelský účel při obchodování s předmětnými stříbrnými mincemi, ale je toho názoru, že se nejedná o sběratelský předmět dle přílohy č. 4 ZDPH, a proto nelze uplatnit zvláštní režim. Rovněž žalovaný v bodě 39. napadeného rozhodnutí se touto úvahou zabýval. Žalovaný konstatoval, že nelze vyloučit, že cenu předmětných stříbrných mincí dotvářejí i další faktory, jako např. ročník ražby, který je mezi zájemci oblíbenější než jiný (např. na základě citového vztahu či celospolečenského významu konkrétního roku), nebo obecná oblíbenost raženého symbolu či osoby na samotné minci. Tyto faktory mohou dotvářet konečnou cenu mince na základě tržní nabídky a poptávky, neboť tyto faktory mohou zvýšit zájem o takovou konkrétní minci. Na konečné ceně se však v porovnání s hodnotou drahého kovu v minci obsaženém projeví naprosto minoritně. Dle žalovaného je zcela nepochybné, že cena mince je z její valné většiny přímo závislá na hodnotě drahého kovu v ní obsaženém.
18. K námitce nepřiléhavosti rozsudku SDEU ve věci C-154/17 „E-LATS“ žalovaný uvedl, že sice přisvědčil žalobci v tom, že tento rozsudek dopadal na jiný skutkový případ, a to v bodě 43. napadeného rozhodnutí. Nicméně žalovaný stále zastává názor, že právní závěry vyslovené v rozsudku jsou obecně platné. S námitkou žalobce, že dostatečně nekonkretizoval aplikaci závěrů na posuzovaný případ, žalovaný nesouhlasil a odkázal na str. 20 a str. 26 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně specifikoval, že dle závěru tohoto rozsudku musí být čl. 311 odst. 1 bod 1 Směrnice 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 uchovalo si jen funkci inherentní těmto kovům nebo kamenům. Žalovaný uvedl, že správce daně specifikoval, proč zastává názor, že předmětné stříbrné mince již nemají svoji původní funkci a že nejsou nakupovány jako platidlo.
19. K námitce žalobce ohledně aplikace Směrnice a základních principů a zásad žalovaný uvedl, že již správce daně v daňové kontrole uvedl na str. 27, že *„okolnost použití zvláštního režimu pro použité zboží by si měl plátce ověřit o to více, když nakupuje zboží, které může být předmětem podvodů na DPH, jako jsou drahé kovy.“* Rovněž v bodu 31. napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že pokud žalobce nakoupí mince z drahých kovů z jiného členského státu, přičemž v členském státu je deklarováno, že se na předmětné zboží vztahuje zvláštní režim pro použité zboží, pak je na plátcích, aby si ověřili, že byl ze strany obchodníka z jiného členského státu použit zvláštní režim pro použité zboží oprávněně. Dle žalovaného, bez ohledu na skutečnost, zda zvláštní režim pro použité zboží byl použit oprávněně obchodníkem z jiného členského státu, musí plátce DPH zkoumat, zdali se na předmětné zboží skutečně použije definice použitého zboží ve smyslu § 90 ZDPH, resp. čl. 311 odst. 1 bodu 1 Směrnice. Taktéž odmítl výtku rozdílného přístupu a s tím související narušení neutrality DPH a rozpor s judikaturou SDEU a odkázal na bod 30. napadeného rozhodnutí.
20. K námitce žalobce stran vícera možných výkladů a aplikace zásad *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*, žalovaný uvedl, že tuto považuje za nedůvodnou a odkázal na bod 42. napadeného rozhodnutí, kde se s obdobně formulovanou odvolací námitkou vypořádal.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

Žalovaný k tomu dále odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 4 As 28/2014-40, ze kterého vyplývá, že pro aplikaci výše zmíněných zásad je nezbytné, aby byla „[...] možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami obhajitelných výkladů právní normy.“ To dle žalovaného v posuzovaném případě není splněno, neboť v předmětném případě žalovaný nemá pochyb ohledně povahy předmětných stříbrných mincí. Zároveň považuje žalovaný za nedůvodnou žalobcem uvedenou námitku týkající se dvou právních názorů v materiálech z KOOV, a to z března 2016 a ledna 2017. Žalovaný k tomu již v napadeném rozhodnutí uvedl, že se v roce 2016 jednalo o příspěvek, který nebyl uzavřen, a byl uzavřen až příspěvkem následujícím v roce 2017, nicméně s nesouhlasným stanoviskem GFR. Žalovaný tak uzavřel, že nikdy neexistovaly dva možné výklady zároveň.

21. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
22. V replice ze dne 21. 12. 2021 žalobce rozvedl v žalobě uplatněné námitky. Kategoricky odmítl nařčení žalovaného, že „*pouze pragmaticky manévruje mezi pojmy použité zboží a sběratelský předmět s cílem bezpodmínečně aplikovat zvláštní režim.*“, neboť pouze plně v souladu se svými zákonnými právy předkládá argumenty, které podporují jím aplikovaný daňový režim. Odkaz žalovaného na puncovní zákon je dle žalobce nerelevantní, neboť puncovní zákon obsahuje definici drahých kovů výlučně pro účely puncovního zákona, nikoli obecnou definici použitelnou napříč právním řádem. Je nepochybné, že vymezení pojmu drahé kovy v národní legislativě musí být učiněno v souladu se Směrnicí a judikaturou SDEU. Žalobce uzavřel, že s ohledem na povahu stříbrných mincí a způsobu určení jejich hodnoty (k tomu viz dále) nelze bez dalšího uzavřít, že se jedná o drahý kov. K argumentaci žalovaného ohledně hodnoty ceny mincí a její vazbě na hodnotu obsaženého drahého kovu žalobce zdůraznil, že různé mince mohou mít různou hodnotu, i když obsahují stejné množství kovu.
23. Žalobce podáním ze dne 8. 4. 2022 doplnil žalobu o výkladové pokyny německé daňové správy ve vztahu k aplikaci zvláštního režimu v Německu, tedy k období § 90 ZDPH. Žalobce odkázal na oficiální výkladové stanovisko německé finanční správy k zákonu o DPH, konkrétně bod 25a. 1. Differenzbesteuerung, věta 10., která dle překladu žalobce zní: „*Zvláštní režim DPH se použije na obchodování s kurzovými mincemi (zvláštní ražby, které jsou zároveň zákonným platidlem).*“ Tato věta do celoněmeckého oficiálního výkladu pravidel pro DPH přebírá zmíněné závěry finančního úřadu pro Sasko, který uvedl následující: *Na obchodování s mincemi se nepoužije standardní režim dle ustanovení § 4 odst. 8 písm. b německého zákona o DPH. Při obchodu s kurzovými mincemi se aplikují podmínky zvláštního režimu podle § 25 (německého) zákona o DPH.* Skutečnost, že Differenzbesteuerung dle uvedeného ustanovení je německým ekvivalentem zvláštního režimu podle § 90 ZDPH je v posuzovaném případě nesporné a akceptované i žalovaným v rámci napadeného rozhodnutí. Dle názoru žalobce je z popisu typu mincí, tedy mince zvláštní ražby, které mají nominální hodnotu zcela evidentní, že se jedná o totožné mince jako v nyní posuzovaném případě. Žalobce uvedl, že závěry žalovaného, že režim uplatněný obchodníkem v Německu není v souladu s německým právem, do kterého je implementována Směrnice, resp. tuzemským ZDPH, jsou chybné a nesprávné, neboť německá finanční správa aplikaci tohoto zvláštního režimu výslovně předepisuje. Předloženým důkazním prostředkem je tak dle žalobce prokázáno, že přístup žalovaného vede k narušení neutrality DPH na jednotném evropském trhu.
24. Žalovaný dne 24. 11. 2022 zaslal soudu vyjádření žalovaného k replice a doplnění žaloby, kde zopakoval svou předchozí argumentaci s tím, že v průběhu daňového řízení bylo

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

postaveno najisto, že stříbrné mince jsou zařazeny do kódu 7718 s odkazem na celní zatřídění, které bylo provedeno přímo Generálním ředitelstvím cel v jeho stanovisku ze dne 5. 6. 2018, které je součástí spisové dokumentace jako příloha úředního záznamu (č. 34 spisového seznamu). Ačkoliv se žalovaný musí částečně ztotožnit s názorem žalobce, a to v tom, že drahé kovy skutečně nejsou definovány ZDPH, přesto nelze souhlasit s tím, že definice drahých kovů, která je obsažena v puncovním zákoně, je použitelná pouze pro tento zákon. Tentýž pojem musí být v celém právním řádu vykládán stejně, tudíž nemá-li ZDPH vlastní definici je možné použít definici z jiného právního předpisu. Žalovaný zde používá *argumentum per analogiam*, kdy právní úpravu chybějící v ZDPH nahrazuje analogií legis, tedy právní úpravou obsaženou v puncovním zákoně, je tedy dle žalovaného nezbytné odmítnout tuto námitku žalobce jako nedůvodnou.

25. K hodnotě ceny mincí a její vazbě na hodnotu obsaženého drahého kovu žalovaný zopakoval, že obecně nezpochybňuje možný sběratelský účel mincí při obchodování se stříbrnými mincemi a s některými dílčími závěry znaleckého posudku Ing. B. lze v obecnosti souhlasit, neboť jistě je možné, že předmětné stříbrné mince nabývají na hodnotě kromě růstu ceny drahého kovu v nich obsaženého také s přibývajícimi léty, tj. stářím, ovšem žalovaný uvádí, že znalec je povolán k posuzování odborných otázek, ale nepřísluší mu právně kvalifikovat skutkové okolnosti případu.
26. K aplikaci Směrnice a základních principů a zásad žalovaný zopakoval, že je na žalobci, aby v případě obchodování se stříbrnými mincemi, tedy v případě obchodování s vysoce rizikovým zbožím, které je často předmětem podvodu si počínal náležitě obezřetně, tedy mj. zkoumal i jakým způsobem byl uplatněn režim harmonizovaného DPH v případě žalobcova dodavatele. Narušením neutrality DPH by dle žalovaného ve skutečnosti naopak bylo, pokud by ze strany žalovaného byla připuštěna aplikace zvláštního režimu na zboží, které nesplňuje zákonné požadavky § 90 ZDPH (tj. namísto obecného režimu DPH).
27. Žalobce v duplice ze dne 9. 1. 2023 zejména zopakoval své námitky týkající se harmonizovaného systému DPH, kdy apeloval zejména na jednotný přístup k obdobným subjektům, který brání tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace, pokud je daná oblast upravena v rámci Směrnice jednotně bez možnosti členských států se odchýlit. Dále žalobce uvedl, že definice drahých kovů uváděná v puncovním zákoně pracuje s jejich vymezením pouze „pro účely tohoto zákona“. Nelze tedy bez dalšího převzít definici z puncovního zákona i pro účely DPH, nejsou-li drahé kovy explicitně vymezeny v zákoně o DPH a neodkazuje-li se zákon o DPH na puncovní zákon a na definici v něm obsaženou. Definice pouze pro účely tohoto zákona, jak je uvedena v puncovním zákoně, se odlišuje od definic obecných, které jsou použitelné pro celý právní řád a které jsou rovněž v některých předpisech upraveny. V souvislosti s absencí definice drahých kovů v zákoně o DPH žalobce rovněž poukázal na ústavně právní aspekt ukládání daní.

III.

Ústní jednání

28. Na ústním jednání ve věci konaném dne 8. 11. 2023 právní zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svých procesních stanoviscích. Právní zástupce žalobce zopakoval zásadní žalobní námitky; přičemž k námitce, v níž sporoval použití definice drahých kovů

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

obsažené v puncovním zákoně dodal, že předmětné mince neodpovídají této definici, ale lze je podřadit pod definici výrobků z drahých kovů taktéž obsaženou v puncovním zákoně.

29. Žalovaný na ústním jednání odkázal jak na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, tak na svá písemná vyjádření založená v soudním spise.
30. Soud na ústním jednání k důkazu přečetl žalobcem navržené listinami, a to záznamy webových stránek www.silverum.cz, z nichž vyplývá obchodovatelnost mince Wiener Philharmoniker 1 OZ (dále též „WP“) stříbrná investiční mince v letech 2018, 2020, 2021. Naopak soud k důkazu neprovedl žalobcem navrhované soubory zachycující obsah webových odkazů německé daňové správy v době vyhotovení doplnění žaloby dne 8. 4. 2022, jelikož se předně jedná o soubory zachycující názory daňové správy v Německu až téměř jeden rok poté, co bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí, když soud postupuje v dané věci dle § 75 s. ř. s. a je zásadně povinen vycházet z právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správních orgánů, navíc je soud přesvědčen, že pro právní posouzení věci jsou tyto soubory irelevantní. Dokazování proběhlo bez námitek ze strany účastníků řízení.

IV.

Posouzení žaloby

31. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 s. ř. s.].
32. Žaloba není důvodná.
33. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
34. Podle § 36 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že *„základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.“*
35. Podle § 36 odst. 9 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že *„základem daně při dodání platných mincí, které jsou pro sběratelské účely prodávány za cenu vyšší, než je jejich nominální hodnota, nebo za cenu vyšší, než je přepočtení jejich nominální hodnoty na českou měnu, je rozdíl mezi cenou, za kterou jsou prodávány, a jejich nominální hodnotou. Tento rozdíl se považuje za částku obsahující daň. Pokud jsou prodávány za cenu nižší, než je jejich nominální hodnota, nebo za cenu nižší, než je přepočtení jejich nominální hodnoty na českou měnu, základem daně je nula.“*
36. Podle § 90 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že uměleckými díly, sběratelskými předměty, starožitnostmi se rozumí *„zboží uvedené v příloze č. 4“*.
37. Podle § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH platí, že použitým zbožím se rozumí *„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“*.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

38. Podle § 90 odst. 2 zákona o DPH platí, že *„zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie“*.
39. Podle přílohy č. 4 zákona o DPH platí, že sběratelskými předměty je zboží dle kódu celní nomenklatury 9704 *„poštovní známky, výplatní známky nebo kolky, obálky frankované a opatřené poštovním razítkem prvního dne emise známky, poštovní ceniny a obdobné frankované či nefrankované předměty, pokud nejsou zákonným platidlem ani nejsou zamýšleny k použití jako zákonné platidlo“*, a dle kódu celní nomenklatury 9705 *„sbírky a sběratelské předměty zoologického, botanického, mineralogického, anatomického historického, archeologického, paleontologického, etnografického nebo numismatického zájmu.“*
40. Režim zdanění na základě ziskového rozpětí dosahovaného obchodníkem povinným k dani při dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností představuje zvláštní režim DPH, odchylný od obecného režimu, který má být použit pouze v míře nezbytné pro dosažení svého cíle (srov. rozsudky SDEU C-308/96 a C-94/97 Madgett a Baldwin, bod 34, C-321/02 Harbs, bod 27, C-280/04 Jyske Finans, bod 35 a C-203/10 Auto Nikolovi, bod 46).
41. Soud zdůrazňuje, že klíčovou otázkou v dané věci bylo, zdali lze na prodej stříbrných mincí uskutečňovaný žalobcem v rozhodné době uplatnit zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi podle § 90 ZDPH; aplikaci zvláštního režimu žalobce postavil na právním názoru, že stříbrné mince je třeba považovat za použité zboží anebo za sběratelské předměty. Žalobou uplatněné námitky tak výlučně směřovaly proti nesprávnému výkladu předmětných ustanovení ZDPH a jejich nesprávné aplikaci na zjištěný skutkový stav ze strany správních orgánů. Skutkový stav tak v dané věci nebyl mezi účastníky sporným. Soud upozorňuje, že ve skutkově obdobné věci již senát 17 A zdejšího soudu rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 10. 8. 2023, č. j. 17 Af 25/2022 – 58; přičemž nyní ve věci rozhodující senát 5 A se s právními závěry předestřenými senátem 17 A v citovaném rozhodnutí plně ztotožňuje a bude z nich v dané věci vycházet.
42. Žalobce konkrétně v žalobě namítal, že žalovaný aplikoval nesprávný režim ZDPH na zjištěný skutkový stav, přičemž žalovaný nesprávně vyhodnotil vztah mezi vývojem ceny stříbra v závislosti na ceně mincí a dospěl k mylnému závěru, že cena stříbrných mincí se odvíjí od ceny drahého kovu, a proto nemohou být považovány za použité zboží. V další námitce pak žalobce uvedl, že žalovaný neakceptuje evidentnost sběratelské povahy mincí a zastává chybný názor, že se předmětné stříbrné mince nemohou považovat za sběratelské předměty ve smyslu přílohy č. 4 a § 90 ZDPH. V rámci výše uvedených žalobních námitek žalobce uplatnil rozsáhlou argumentaci, kdy nejprve vymezil stříbrné mince jako použité zboží dle § 90 ZDPH, přitom současně zdůraznil, že stříbrné mince jsou vydávány pro sběratelské účely a tuto svoji původní funkci neztrácejí, zákazníci žalobce je pro tento původní účel nakupují. Stříbrné mince tak dle žalobce odpovídají definici použitého zboží obsažené v § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH a textu Směrnice, že použitým zbožím se rozumí *„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“*.
43. Předně soud poukazuje na to, že žalobce i v nyní posuzovaném případě své námitky uplatnil paušálně vůči všem stříbrným mincím, s nimiž obchodoval v rozhodném období;

když nspecifikoval, jaké konkrétní mince má za použité zboží a jaké za sběratelský předmět. Soud se proto bude zabývat prodejem stříbrných mincí žalobce v rozhodném období rovněž jen v obecné rovině.

44. Soud tedy nejprve posuzoval, zdali lze předmětné stříbrné mince považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH. Ze správního spisu soud zjistil, že správní orgány dovodily, že předmětné mince jsou převážně nakupovány s cílem získání drahého kovu jako takového a vlastnictví hodnoty z něj vyplývající. Správce daně totiž vycházel z toho, že cena stříbra na světovém trhu je zhruba 426,04 Kč za 1 OZ (unce), přičemž cena mince WP je 493 Kč bez DPH, cena stříbrné mince bez DPH tak odpovídá 86 % ceny kovu, ze kterého je vyrobena. Cena mince je tedy vyšší, než její nominální hodnota, avšak její podstatná hodnota se odvíjí právě od hodnoty drahého kovu v ní obsaženém. Soud se ztotožnil s názorem správních orgánů, že primární funkcí předmětných mincí je získání drahého kovu jako takového a vlastnictví hodnoty z něj vyplývající, přestože mince WP jsou sice způsobilé mít funkci platidla; nicméně v běžném obchodním styku bezesporu nejsou používány jako platební prostředek; cena takovýchto mincí bývá i mnohonásobně vyšší, než je jejich nominální hodnota uvedená na vnější straně mince z drahého kovu. Jejich hlavní funkcí tak zůstává funkce inherentní materiálům, které je tvoří; mince jsou svázány s cenou drahého kovu, ze kterého jsou vyrobeny; tudíž i samotná cena mince je korigována cenou drahého kovu (zde stříbra) na světovém trhu.
45. V další související žalobní námitce žalobce rozvedl, že úvaha žalovaného o poměru ceny kovu vůči poměru ceny mince je neúplná, neboť nezohledňuje ročník konkrétní mince a neporovnává, jak se tento poměr u jednotlivých ročníků dramaticky mění. Soud k tvrzení žalobce ze správního spisu ověřil, že žalobce nakoupil (od svého dodavatele) minci WP z roku 2016 za cenu 19,47 EUR, cena mince WP z roku 2017 se přitom pohybovala v rozmezí cca 19,36 EUR - 20,38 EUR. Cena stříbrné mince z roku 2017 tak byla vyšší než cena mince z roku 2016, přičemž dle argumentace žalobce (demonstrované na prodejní ceně mincí z roku 2018, 2020 a 2021) tomu mělo být právě naopak. Tvrzení žalobce, že poměr ceny kovu vůči poměru ceny mincí se u jednotlivých ročníků mince WP dramaticky mění tak nelze přisvědčit. Závěry správních orgánů, že převážná část hodnoty mince je dána právě hodnotou obsaženého kovu, a cena mince se mění, zejména v závislosti na ceně kovu v něm obsaženém, byť je zajisté ovlivňována i dalšími faktory, jsou dle názoru soudu zcela správné, logické a jak shora uvedeno i osvědčené. V této souvislosti soud podpůrně poukazuje na webové stránky www.silverum.cz (na které žalobce v žalobě odkazoval a demonstroval vývoj ceny u mince WP z roku 2018 a z roku 2021), kde je u mince WP z roku 2021 uvedeno: „[p]ři objednávce nad 100 Oz cenu garantujeme za předpokladu, že pohyb kurzu stříbra na burze v den připsání platby na náš účet nepřekročí 1 % oproti stavu v den objednávky.“ Z této citace dle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že si je sám žalobce velmi dobře vědom zmiňované vázanosti ceny mincí na výši kurzu drahého kovu, jež obsahují. Shora uvedené dle názoru soudu dokládá, že předmětné mince jsou pořizovány jako investiční stříbrné mince, jež plní zejména funkci získání drahého kovu a vlastnictví hodnoty z něj vyplývající. Taktéž skutečnost, že mince jsou dodávány v uzavřených obalech či „zality“ do ochranné fólie, aby byla hmotnost mince vždy totožná, svědčí o správnosti názoru, že hodnota mince je úzce svázána s hodnotou drahého kovu, jenž obsahuje, jelikož vyjmutím mince z jejího ochranného obalu a provedením platby s ní, by došlo k částečnému znehodnocení mince, z důvodu nižšího obsahu drahého kovu v minci (viz strana 27 Zprávy o daňové kontrole). Ve světle uvedeného pak soud obecně tvrzení žalobce, že hodnota předmětných mincí je tvořena především *aspekty*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

sběratelské hodnoty, stářím mince apod. považuje za účelové a odkazuje i na názor správce daně obsažený ve Zprávě o daňové kontrole, kde správce daně na straně jedné případný sběratelský účel při obchodování se stříbrnými mincemi nepochybnil, nicméně na druhé straně zdůraznil, že mince nelze podřadit pod pojem sběratelský předmět dle přílohy č. 4 ZDPH. Soud upozorňuje i na posouzení žalobcem v daňovém řízení odkazovaných svých webových stránek www.zlataky.cz, k nimž správce daně na straně 18 Zprávy o daňové kontrole upozornil, že na nich žalobce u stříbrných mincí neuvádí emisní náklad ani nerozlišuje rok emise, mince jsou zde nabízeny bez uvedení ročníku emise, takovéto mince jsou však prodávány pouze jako investiční kov.

46. Dále soud k námitce žalobce, že v žalobou napadeném rozhodnutí absentuje kompletní úvaha žalovaného o poměru ceny kovu vůči poměru ceny mince, neboť zde žalovaný nezohlednil ročník konkrétní mince a neporovnal, jak se tento poměr u jednotlivých ročníků dramaticky mění, soud konstatuje, že žalobce takto formulovanou námitku ve správním řízení neuplatnil, nebyla součástí ani odvolání žalobce ze dne 20. 11. 2020 a jeho doplnění ze dne 4. 1. 2021; žalovaný tak nepochybil, když žalobcem vytýkanou úvahu ve svém rozhodnutí neučinil.
47. Dále soud posuzoval žalobcem sporovanou přiléhavost rozsudku SDEU ze dne 11. 7. 2018 ve věci C-154/17 SIA „E-LATS“, na danou věc. V tomto rozsudku SDEU jednoznačně deklaroval, že k tomu, aby mohl předmět obsahující drahé kovy nebo drahokamy spadat do kategorie „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice DPH, na které se může vztahovat zvláštní režim ziskové přírážky, a nikoli do kategorie „drahé kovy nebo drahokamy“, které jsou vyloučeny z tohoto režimu, musí mít 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 (viz odstavec [33] rozsudku). Soud přitakává žalobci v tom, že skutkový stav dle citovaného rozsudku, kdy společnost E LATS prodávala propadlé zástavy (drahé kovy nebo předměty obsahující zlato a stříbro, jako např. náhrdelníky, přívěsky, prsteny, příbory a zubní materiály) za účelem extrakce drahých kovů z uvedených předmětů sice neodpovídá zcela skutkovému stavu daného případu, ovšem obecné právní názory obsažené v rozsudku lze aplikovat i na nyní posuzovaný případ, čehož si byl vědom i žalovaný (viz odstavec [43] žalobou napadeného rozhodnutí). Soud v tomto směru odkazuje rovněž na odstavec [28] rozsudku SDEU, kde se SDEU vyjádřil k drahým kovům, jež jsou součástí určitého výrobku či předmětu tak, že drahé kovy si zachovávají vlastní funkci, kterou je finanční hodnota získatelná na trhu drahých kovů; kdy tato jejich vnitřní hodnota se neztrácí. Správní orgány tak dle názoru soudu nepochybily, když v souladu se závěry citovaného rozsudku v nyní posuzované věci dovodily, že předmětné mince nemohou být považovány za použité zboží, jelikož se jejich cena odvíjí od ceny drahého kovu, ze kterého byly vyrobeny. Ani skutečnost, že ZDPH neobsahuje definici drahých kovů (příčemž drahé kovy jsou definovány v zákoně č. 539/1992 Sb., trestní zákon: „[d]rahými kovy jsou pro účely tohoto zákona zlato, stříbro, platina, paladium, iridium, rhodium, ruthenium a osmium“) nemá dle názoru soudu ve světle citovaného judikátu SDEU vliv na posouzení případu. Ve výše citovaném rozsudku SDEU je totiž mimo jiné uvedeno: „Unijní normotvůrce sice ponechal členským státům pravomoc definovat pojem „drahé kovy nebo drahokamy“, tato definiční pravomoc je však v souladu s judikaturou Soudního dvora omezena zákazem narušení nejen samotných pojmů odchylky zavedené unijním normotvůrcem tím, že by byla přijata natolik široká definice, že pojem „použité zboží“ by byl zbaven svého obsahu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment

Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, bod 21, jakož i ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, bod 41), ale i cílů sledovaných směrnicí o DPH a zásady daňové neutrality vlastní společnému systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, bod 42)... Ke skutečnostem, které je třeba zohlednit pro určení, zda v konkrétním případě spadá zboží, které je dále prodáno, do kategorie „použitého zboží“ nebo do kategorie „drahých kovů a drahokamů“, patří veškeré objektivní okolnosti, za nichž došlo k dalšímu prodeji... Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH musí být 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 uchovalo si jen funkci inherentní těmto kovům a kamenům, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu tak, že zohlední veškeré relevantní objektivní okolnosti každého jednotlivého případu.“ Ostatně ke shodnému závěru dospěl i senát 17 A zdejšího soudu v odstavci 31 rozsudku č. j. 17 Af 25/2022 – 58. Soud dodává, že ve světle shora uvedeného posouzení nemá za právně relevantní ani výtku žalobce nově vznesenou na ústním jednání, který bez dalšího toliko poukázal na to, že stříbrné mince je třeba podřadit pod definici výrobků z drahých kovů, když odkazem na definici drahých kovů v puncovním zákoně správní orgány toliko překlenuly neexistenci zákonné definice pojmu drahé kovy (viz zejména odstavec [41] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí).

48. Žalobce se v rámci námítky týkající se nesprávné aplikace režimu ZDPH na skutkový stav, vymezil vůči závěrům koordinačního výboru KDP 474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů ze dne 25. 1. 2017 (dále jen „KOOV“), ve kterém Generální finanční ředitelství uvedlo právní názor, že mince z drahých kovů za použité zboží nelze považovat. Žalobce tvrdil, že právní názor uvedený v KOOV není dostatečně odůvodněn, a tudíž není právně relevantní. Generální finanční ředitelství v předmětném příspěvku uvedlo, že: *„Mince z drahých kovů nelze považovat za použité zboží, jelikož takovéto mince jsou převážně uchovávány v plastových kapslích nebo foliích. V reálném stavu jsou takovéto mince nejsou zpravidla použity a musí být tedy považovány za nové zboží, na které tudíž nelze aplikovat zvláštní režim pro použité zboží dle § 90 ZDPH.“* Soud konstatuje, že správce daně při vyloučení předmětných mincí ze zvláštního režimu ZDPH vycházel zejména z výše citovaného rozsudku SDEU ze dne 11. 7. 2018 ve věci C-154/17 SIA „E-LATS“ a povahy předmětných investičních stříbrných mincí, kdy dovodil, že se jedná o drahý kov. Na závěr uvedený v příspěvku KOOV GFŘ odkázal jen okrajově, kdy uvedl, že: *„plátce daně nemůže legitimně očekávat, že byl zvláštní režim pro použité zboží aplikován oprávněně a to i ve vztahu k příspěvku KOOV...“*, což přejal i žalovaný (viz odstavec [33] žalobou napadeného rozhodnutí). Soud tak nevěšel na argumentaci žalobce ohledně zpochybnění závěrů KOOV Generálního finančního ředitelství.
49. Soud rovněž neposoudil jako důvodnou ani argumentaci žalobce, že na úrovni GFŘ existovaly dva možné a validní výklady ne/splnění podmínek pro aplikaci zvláštního režimu podle § 90 ZDPH. Žalobce argumentoval, že GFŘ v prvotním vyjádření v rámci projednávání KOOV ze dne 26. 3. 2016 uvedl odlišný názor, že: *„... tzv. mince (jiné než zlaté mince), které nejsou zákonným platidlem, jsou naopak vymezeny samostatným kódem 7118 10 00 a spadají do části III. Šperky, zlatnické a stříbrnické zboží a ostatní výrobky. Z uvedeného vyplývá, že takové mince nespádají do kategorie drahých kovů a lze je při jejich dodání, za splnění dalších zákonných podmínek, považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH“*. Žalobce namítal, že v případě kdy existuje více možných výkladů, musí být zvolena ta varianta, která nejméně zatíží žalobce v souladu se zásadou *in dubio mitius a*

in dubio pro libertate. Soud konstatuje, že příspěvek KOOV z března 2016 byl překonán příspěvkem ze dne 25. 1. 2017, v němž GFŘ vyjádřil opačný právní názor, na němž dosud setrvává, lze tak shrnout, že právní názor GFŘ se v průběhu let vyvíjel, avšak dva možné výklady ve stejném čase, tj. v rozhodném zdaňovacím období, neexistovaly. Oba správní orgány v nyní přezkoumávaném daňovém řízení zaujaly jednoznačný názor, že stříbrné mince nelze považovat za použité zboží, žalobou napadené rozhodnutí tak není založeno na nesouhlasném stanovisku GFŘ, když jak soud již konstatoval výše, v posuzovaném případě navíc správce daně vycházel zejména z výše citovaného rozsudku SDEU ze dne 11. 7. 2018 ve věci C-154/17 SIA „E-LATS“ a povahy předmětných stříbrných mincí.

50. Soud nevešel ani na argumentaci žalobce, že skutečnost, že stříbrné mince nejsou drahým kovem lze dovodit systematickým výkladem z jiných ustanovení ZDPH. Žalobce za použití kódu nomenklatury celního sazebníku dovozuje, že se nejedná o drahé kovy. Žalobce uvedl, že pro účely použití režimu přenesení daňové povinnosti zákonodárce odlišuje drahé kovy (resp. odpad z nich) spadající do kódu 7112 od stříbrných mincí spadajících do kódu 7118. Žalobce uvedl, že rovněž celní nomenklatura vymezuje drahé kovy odděleně od mincí všeho druhu. Soud mimo jiné i s odkazem na rozsudek SDEU ze dne 11. 7. 2018 ve věci C-154/17 SIA „E-LATS“ zaujal právní názor, že skutečnost, že mince jsou pořízovány zejména za účelem vlastnictví drahého kovu v nich obsaženém, nelze tyto považovat za použité zboží. Pro účely stanovení daně dle ZDPH je třeba předmětné mince považovat za drahý kov, pokud ovšem nebude shledáno, že se jedná o předmět sběratelský dle přílohy č. 4. a § 90 ZDPH.
51. Soud neshledal důvodnou ani výtku žalobce, že ve správním řízení předložil znalecký posudek od Ing. J. B. (soudního znalce v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady v numismatice), jímž dokázal, že se v případě stříbrných mincí jedná o zboží, na které lze užít zvláštní režim dle § 90 ZDPH, a že tyto mince nemají pouhou funkci inherentní drahému kovu, jak se snažil v průběhu daňového řízení dovodit správce daně. Předně soud poukazuje na to, že předmětem znaleckého posouzení byl jen jeden druh stříbrné mince WP ročník 2019 nominální hodnoty 1, 50 Euro, a rovněž tak na správné hodnocení znaleckého posudku správcem daně na stranách 17, 29, 57 Zprávy o daňové kontrole s tím, že se soud ztotožňuje se závěrem správce daně, že znaleckým posudkem byla prokázána toliko pravost mince WP, nicméně znalci, jenž je povolán toliko k odbornému posouzení věci, nepřísluší právně kvalifikovat skutkové okolnosti případu. Soud zároveň upozorňuje, že správní orgány nezpochybily možný sběratelský účel při obchodování s předmětnými stříbrnými mincemi, avšak dovodily, že se nejedná o sběratelský předmět dle přílohy č. 4 ZDPH (viz odstavec [39] žalobou napadeného rozhodnutí).
52. Dále se proto soud bude zabývat otázkou, zda předmětné mince mohou být považovány za sběratelské předměty, která byla předmětem poslední žalobní námitky. Dle přílohy č. 4 ZDPH se mezi sběratelské předměty řadí zboží s kódem celní nomenklatury 9705 – Sbírký a sběratelské předměty zoologického, botanického, mineralogického, anatomického, historického, archeologického, paleontologického, etnografického nebo numismatického zájmu. Žalobce byl přesvědčený, že mince z drahých kovů nelze plošně zařadit pod základní pojem drahých kovů. Žalobce u této námitky zopakoval, že celní nomenklatura vymezuje drahé kovy odděleně od mincí všeho druhu, drahé kovy jsou vymezeny v části II. kapitoly 71 (položky 7106, 7108, 7110), oproti tomu mince bez ohledu na materiál jsou vymezeny samostatně v části III. kapitoly 71 (položky 7118). Žalobce namítal, že s ohledem na skutečnost, že hodnota mincí s časem roste a pravděpodobně bude vždy vyšší než jejich

nominální hodnota, je zde prokazatelný numismatický záměr, a proto by měly být sběratelské mince zařazeny pod kódem 9705 jako sběratelské předměty. Správní orgány naopak dospěly k názoru, že stříbrné mince nelze považovat za sběratelský předmět dle § 90 ZDPH. Správce daně na straně 19 Zprávy o daňové kontrole uvedl, že stříbrné mince, se kterými žalobce obchoduje, slovním popisem odpovídají kódu nomenklatury celního sazebníku 7118 – Mince. Při zařazení daného výrobku do kódu nomenklatury je třeba vycházet ze Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, která mimo jiné uvádějí, že číslo, které obsahuje nejspécifičtější popis, má přednost před čísly s obecnějším popisem. Ze všeobecných pravidel tak vyplývá, že je-li uveden specifický popis zboží (což stříbrná mince splňuje), pak jsou stříbrné mince primárně zařazovány do kódu nomenklatury 7118 a nikoli do kódu 9705. Správce daně taktéž uvedl, že dohledal závazná celní zařazení mincí z drahých kovů, z těchto závazných posouzení vyplývá, že do kódu 9705 kombinované nomenklatury jsou zařazeny předměty určené do sbírky, přičemž určení do sbírky vyplývá ze skutkových okolností, kdy např. autor mincí určil omezený počet vydaných mincí, mající historickou hodnotu a byla součástí sbírky např. Eric Pfeiffer Newman. Správce daně taktéž s odkazem na webové stránky žalobce www.zlataky.cz (na straně 18 Zprávy o daňové kontrole) akcentoval, že mince jsou zde nabízeny bez uvedení ročníku emise, což se však u mincí určených do sbírek činí, jelikož rok emise je rozhodující pro stanovení ceny sběratelského předmětu. Vzhledem k výše uvedenému, správní orgány nepodřadily posuzované mince pod kód 9705 kombinované nomenklatury. Soud souhlasí s argumentem žalobce, že mince z drahých kovů nelze plošně zařadit pod pojem drahých kovů, nicméně upozorňuje, že správce daně zkoumal, zda lze předmětné mince zařadit pod kód 9705 jako sběratelské předměty, přičemž dospěl k závěru, že zejména dle závazných celních zařazení mincí z drahých kovů, předmětné mince pod kód 9705 nespádají, rovněž tak hodnotil i absenci charakteristických vnějších znaků sbírkových mincí v případě předmětných stříbrných mincí (blíže viz strany 7 až 8 žalobou napadeného rozhodnutí). Soud na tomto místě přisvědčuje názoru správce daně a žalovaného a toliko dodává, že i z povahy mincí, kdy bylo soudem konstatováno, že hodnota předmětných mincí je z převážné části tvořena hodnotou drahého kovu v nich obsaženém, vyplývá, že hodnota mincí závisí na vývoji ceny drahého kovu. Dle názoru soudu správní orgány v rámci daňového řízení správně dovodily, že hodnota mincí není z převážné části tvořena aspekty sběratelské povahy, nýbrž právě hodnotou drahého kovu, jenž obsahuje. Přičemž správní orgány uznaly, že cenu mincí mohou dotvářet i další faktory jako je např. ročník ražby nebo obecná oblíbenost raženého symbolu, na konečné ceně se ovšem v porovnání s hodnotou drahého kovu v minci obsaženém projeví minoritně.

53. Na závěr se soud zabýval argumentací žalobce, kterou namítal porušení zásady neutrality DPH na jednotném volném trhu. V rámci této námítky žalobce uvedl, že jeho dodavatel realizoval předmět dodávky ve zvláštním režimu přírážky, který odpovídá zvláštnímu režimu podle § 90 ZDPH, což také deklaroval na svých prodejních dokladech, přičemž tato skutečnost ze strany žalovaného nebyla rozporována. Dle žalobce nelze akceptovat závěr, že by dle německé právní úpravy mohlo být takové zboží obchodováno ve zvláštním režimu a podle české úpravy implementující stejnou Směrnicí nikoli. Rozdílný přístup k uplatnění zvláštního režimu DPH by v rámci Evropské unie narušoval volný obchod, a proto je dle žalobce takový výklad nezbytně odmítnout. Soud se na tomto místě ztotožňuje se závěry správních orgánů, že je na plátcích daně, aby si ověřil, že byl ze strany obchodníka z jiného členského státu použit zvláštní režim oprávněně. Vyloučení drahých kovů a drahokamů ze zvláštního režimu je odůvodněno skutečností, že hodnota, kterou je

třeba připsat drahým kovům a drahokamům nevyplývá jen z jejich užitečnosti jakožto suroviny při výrobě jiného zboží, nýbrž závisí především na inherentní hodnotě, která jim může být připsána, aniž je třeba vložit je do výrobku nebo je na něj přepracovat. Drahé kovy a drahokamy mají vlastní funkci, kterou představuje finanční hodnota získatelná na trhu drahých kovů a drahokamů. Vzhledem ke skutečnosti, že hodnota předmětných mincí je převážně tvořena hodnotou drahého kovu, správní orgány nepochybily, když předmětné mince vyloučily ze zvláštního režimu dle § 90 ZDPH. Přičemž účelem zvláštního režimu dle § 90 ZDPH je zabránění dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností (viz rozsudek Soudního dvora EU C-624/15 Litdana, bod 25). Na předmětné mince, jež nejsou použitým zbožím ani sběratelským předmětem by se měl vztahovat běžný režim zdanění dle § 36 odst. 1 ZDPH u neplatných mincí a podle § 36 odst. 9 ZDPH u platných mincí, aby byla zachována neutralita DPH. Ke stejným závěrům dospěl i 17. senát zdejšího soudu, který v rozsudku č. j. 17 Af 25/2022 – 58, příhodně zdůraznil, že zákonné ustanovení § 90 ZDPH, zavádějící zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi vznikl právě implementací čl. 311 a násl. Směrnice. Pro projednávaný případ je rozhodná: „... 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.“ Přičemž za situace, kdy se na předmětné stříbrné mince zvláštní režim dle § 90 ZDPH nevztahuje, neboť nejsou použitým zbožím ani sběratelským předmětem vztahuje se na ně běžný režim zdanění, aby tak byla zachována neutralita DPH (blíže viz strany 26 až 28 Zprávy o daňové kontrole).

54. S výše uvedenou žalobcovou námitkou ohledně porušení neutrality DPH na jednotném trhu souvisí odkaz žalobce na oficiální výkladové stanovisko německé finanční správy k zákonu o DPH, konkrétně bod 25a. 1. Differenzbesteuerung, věta 10., která dle překladu žalobce zní: „Zvláštní režim DPH se použije na obchodování s kurzovými mincemi (zvláštní ražby, které jsou zároveň zákonným platidlem).“ Dle názoru žalobce je z popisu typu mincí, tedy mince zvláštní ražby, které mají nominální hodnotu, zcela evidentní, že se jedná o totožné mince jako v nyní posuzovaném případě. Německá finanční správa tak dle žalobce aplikaci zvláštního režimu na tyto mince výslovně předepisuje; tímto měl žalobce za prokázáno, že přístup žalovaného vede k narušení neutrality DPH na jednotném evropském trhu. Soud však nevešel ani na tuto argumentaci žalobce, neboť správce daně je oprávněn předmětné mince posoudit v souladu s harmonizovanou českou právní úpravou dle konkrétních, správcem daně zjištěných, skutkových okolností. Soud taktéž odkazuje na podrobné odůvodnění na stranách 26 až 27 Zprávy o daňové kontrole, kde správce daně na povinnost každého daňového subjektu, jenž nakupuje zboží z jiného členského státu, kde je deklarováno, že se na konkrétní zboží vztahuje zvláštní režim, aby si ověřil, zdali byl zvláštní režim použit oprávněně. Opět i senát 17 A zdejšího soudu v rozsudku, č. j. 17 Af 25/2022 – 58, stejným způsobem koncipovanou námitku účastníka řízení vypořádal v odstavci 36. stejným způsobem.
55. Soud tedy shrnuje, že předmětné stříbrné mince nelze pro účely ZDPH považovat za použité zboží ani za sběratelský předmět ve smyslu § 90 odst. 1 ZDPH, správní orgány tak nepochybily, když vyloučily předmětné mince ze zvláštního režimu dle § 90 ZDPH a

základ daně stanovily podle § 36 odst. 1 ZDPH u neplatných mincí a podle 36 odst. 9 ZDPH u platných mincí. Veškeré žalobní námitky tak soud posoudil za nedůvodné.

56. Soud nad rámec uvedeného dodává, že podle ustálené judikatury jak správních soudů, tak Ústavního soudu, povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Podstatné je posouzení jádra případu a poskytnout odpověď na základní námitky, které v sobě mohou v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58, ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66). Městský soud ve světle citované judikatury v dané věci postupoval, neboť vypořádal podstatu žalobních námitek a nestíhá jej tudíž povinnost reagovat i na všechny další dílčí námitky vznesené žalobcem.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

57. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly, proto mu je soud nepřiznal.

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). Případně-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.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

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 08.11.2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu