



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **AuPortal s.r.o.**, IČO: 29036071
sídlem Myslíkova 284/32, 120 00 Praha 2
zastoupená advokátkou JUDr. Janou Fuksovou, LL.M.
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2023, č. j. 18453/23/5300-22442-605186,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2023, č. j. 18453/23/5300-22442-605186, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** žalobkyni nahradit náklady řízení v celkové výši 23 570 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V nynější věci se Městský soud v Praze zabývá uplatněním režimu podle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (**ZDPH**), při prodeji sběratelských stříbrných medailí a mincí.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

2. Žalobkyně je společností, která se zabývá obchodováním s drahými kovy, a prodává rovněž zlaté a stříbrné mince a medaile. Tyto nakupuje i od obchodníků z jiných členských států EU, v tomto případě Německa. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (**správce daně**) prověřoval oprávněnost pořízení a následného prodeje těchto mincí ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi podle § 90 ZDPH, u žalobkyně provedl místní šetření a následně ji vyzval k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období leden 2018 až březen 2019 s tím, že uvedený zvláštní režim aplikovala na výstupu nesprávně, a nesprávně tak odváděla daň z uskutečněných plnění pouze z přírážky (rozdílu mezi prodejní a pořizovací cenou mincí). Žalobkyně tuto výzvu nepovažovala za oprávněnou, správce daně proto posléze zahájil daňovou kontrolu.
3. Na základě ní setrval na svém závěru, že předmětné mince nejsou zbožím ve smyslu § 90 ZDPH, a podle § 20a téhož zákona proto žalobkyni doměřil DPH za jednotlivá zdaňovací období, a to dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 2. 2022,
č. j. 870452/22/2002-52524-111087, 870669/22/2002-52524-111087, 870681/22/2002-52524-111087, 870737/22/2002-52524-111087, 870784/22/2002-52524-111087, 870791/22/2002-52524-111087, 870798/22/2002-52524-111087, 870802/22/2002-52524-111087, 870807/22/2002-52524-111087, 870815/22/2002-52524-111087, 870819/22/2002-52524-111087, 870826/22/2002-52524-111087, 870840/22/2002-52524-111087, 870843/22/2002-52524-111087, 870848/22/2002-52524-111087 (společně jako **prvostupňová rozhodnutí** nebo **dodatečné platební výměry**),
celkem ve výši 7 634 625 Kč a současně s tím stanovil penále celkem ve výši 1 526 920 Kč.
4. Žalobkyně se proti těmto rozhodnutím odvolala. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (**napadené rozhodnutí**) její odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Souhlasil se správcem daně, že předmětné stříbrné mince nejsou použitým zbožím, resp. sběratelskými předměty ve smyslu § 90 ZDPH. Žalovaný zdůraznil, že převážná hodnota mincí z drahých kovů je tvořena právě hodnotou drahého kovu, od jeho ceny se tak odvíjí i cena mince. Bez ohledu na to, zda prodávající z jiného členského státu použil zvláštní režim pro použité zboží, musí plátce (žalobkyně) vždy ověřovat, zda jsou podmínky pro jeho použití splněny – zvláště u drahých kovů nemůže legitimně očekávat, že byl zvláštní režim použit oprávněně. Předmětné mince nelze s ohledem na jejich zařazení podle kódu nomenklatury celního sazebníku považovat ani za sběratelské předměty ve smyslu přílohy č. 4 ZDPH.

II. Žaloba

5. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný podle ní věc nesprávně právně posoudil. Vysvětlila, že konkrétně němečtí obchodníci na prodejním dokladu 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 o společném systému daně z přidané hodnoty (**směrnice o DPH**) a odpovídá zvláštnímu režimu podle § 90 ZDPH. Žalobkyni byly v tomto režimu dodány stříbrné mince *Wiener Philharmoniker* s nominální hodnotou 1,50 EUR, *Australian Koala*, *Australian Kookaburra* a další. 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

nikoli její hmotností. Žalobkyně odkázala na webové stránky, ze kterých je patrný přehled emisních nákladů u vybraných mincí ze série *Big Five* v různých letech s tím, že s přibývajícím stářím emise, resp. její omezeností, hodnota takovéto emise roste.

6. K vlastnímu právnímu posouzení pak žalobkyně namítala, že stříbrné mince považuje za použité zboží. Jedná se o hmotný movitý majetek, který lze rovněž dále užívat, přičemž v takovém případě není nikterak podstatné, jaký je fyzický stav zboží či míra jeho opotřebení. Nehraje proto roli, zda mince byla či nebyla vyňata z obalu. Dále zdůraznila, že stříbrné mince svoji původní funkci neztrácejí, jsou vydávány pro sběratelské účely, zákazníci nejsou nakupováni za účelem extrahování stříbra z nich či pro hodnotu drahého kovu v něm obsaženou. Mince jsou proto vhodné k dalšímu použití v nezměněném stavu, lze je proto považovat za použité zboží. Možnost užití mincí 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 (KOOV), ve kterém Generální finanční ředitelství (GFŘ) uvedlo nesprávný právní názor, že mince z drahých kovů za použité zboží nelze považovat; své nesouhlasné stanovisko GFŘ nikterak neodůvodnilo.
7. Především se ale žalobkyně vymezila proti klíčovému závěru žalovaného, že stříbrné mince představují drahé kovy, jež jsou ze zvláštního režimu vyňaty. Zdůraznila, že zákonodárce drahé kovy v ZDPH nikterak nedefinoval; odkaz žalovaného na puncovní zákon označila za irelevantní, neboť puncovní zákon obsahuje definici drahých kovů výlučně pro účely tohoto zákona. Pro účely použití režimu přenesení daňové povinnosti ovšem zákonodárce jasně odlišuje drahé kovy (resp. odpad z nich) od stříbrných mincí, ono oddělení nepřímo vyplývá i z definice investičního zlata. Rovněž celní nomenklatura vymezuje drahé kovy odděleně od mincí všeho druhu. To, že mince nejsou drahým kovem, odpovídá rovněž účelu, za jakým jsou konečnými zákazníky pořízovány. Tedy nikoli za účelem investice do drahého kovu jako takového, nýbrž jako investice do sběratelského předmětu. 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. Tomu ostatně odpovídá i výklad německé daňové správy, která předmětné mince podřazuje pod zvláštní režim. Totožnou harmonizovanou úpravu směrnice o DPH tak orgány různých členských států vykládají různě.
8. Žalobkyně pak vznesla konkrétnější námitky i k závěru, že převážná hodnota mincí z drahých kovů je tvořena právě hodnotou drahého kovu, ze kterého je mince vyrobena. Upozornila na již předložený 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 podle růstu ceny kovu, ale s přibývajícím věkem. Ta samá mince, vydaná pouze v jiném roce, může mít několikanásobně větší hodnotu než mince vydaná v minulém roce, který je sběrateli méně vyhledávaný (opětovně poukázala i na porovnání ceny série *Big Five* a porovnání ceny stříbra jako komodity a ceny jednotlivých mincí, konkrétně *Australien Schwan* 2017 a 2018).
9. V návaznosti na tyto námitky žalobkyně rozporovala i příslušnost rozsudku Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ze dne 11. 7. 2018 ve věci C-154/17, *SIA „E-LATS“*. Východiska rozsudku a samotná předběžná otázka se týkaly situace, kdy zboží ztratilo svoji původní funkci a je prodáváno „na váhu“ jako surovina či odpad s cílem extrahovat drahé kovy. Stříbrné mince jí prodávané však svoji původní funkci neztrácejí, jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

vydávány pro sběratelské účely a nelze tedy dovodit, že mají pouze funkci inherentní drahému kovu.

10. Předmětný námitkový okruh žalobkyně uzavřela poukazem na požadavek jednotné aplikace směrnice o DPH jako harmonizované úpravy. Rozdílný přístup k uplatnění zvláštního režimu DPH by v rámci Evropské unie narušoval volný obchod a žalobkyni činil ve srovnání se svými zahraničními konkurenty nekonkurenceschopnou. Navíc, pokud německá daňová správa zvláštní režim akceptuje, mohla se žalobkyně oprávněně domnívat, že zvláštní režim byl jeho dodavateli použit správně. Zvláště v situaci, kdy přinejmenším existuje více možných výkladů by měl být zvolen ten, který daňové subjekty zatěžuje nejméně. Názor žalobkyně přitom dříve zastávalo i GŘ ve svém prvním vyjádření k KOOV z 26. 3. 2016, byť v konečném vyjádření z 25. 1. 2017 tento názor opustilo.
11. Pro případ, že by soud výše uvedenou argumentaci nepřijal, žalobkyně poukázala rovněž na aplikovatelnost zvláštního režimu pro obchodníky se sběratelskými předměty. Podle ní lze předmětné mince zatřídit do kategorie 9705 a posoudit je jako sběratelské předměty. 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). S ohledem na skutečnost, že hodnota mincí s časem roste a pravděpodobně bude vždy vyšší než jejich nominální hodnota, je zde numismatický záměr, a proto by měly být zařazeny pod kódem 9705.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

12. Žalovaný ve svém vyjádření předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, na něž dle něj žalobkyně konkrétněji nereaguje. Ke splnění podmínek zvláštního režimu DPH zdůraznil, že takový režim je výjimkou, která se odchyluje od obecných pravidel, musí být proto používán jen v rozsahu nezbytném k dosažení jeho cíle. Tím je zabránění dvojího zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani ve vyjmenovaných oblastech. Poukázal i na rozsudek zdejšího soudu z 10. 8. 2023, č. j. 17 Af 25/2022 - 58, který se zabýval totožnou situací. Přestože podle něj nejsou mince nakupovány s cílem extrahovat z nich drahý kov, neznamená to, že cena mincí není na hodnotě drahého kovu závislá.
13. Vazbě mezi cenou mince a cenou drahého kovu se v napadeném rozhodnutí věnoval, vypořádal se i s předloženým znaleckým posudkem a setrval na tom, že převážná hodnota mince z drahého kovu je tvořena právě hodnotou tohoto kovu. Na svých závěrech setrval i ohledně možné sběratelské hodnoty mincí, stejně jako obecné platnosti závěrů rozsudku SDEU ve věci C-154/17.
14. Žalovaný taktéž odmítl, že by jeho výkladem docházelo k narušení neutrality DPH; použití zvláštního režimu v jiném členském státě neznamená, že byl použit správně a že automaticky musí být aplikován. Princip neutrality by byl naopak narušen, pokud by byl žalobkyni zvláštní režim umožněn, i když nesplňuje zákonné předpoklady. Připomněl také, že bez ohledu na postup německého obchodníka to byla žalobkyně, kdo byla povinna zkoumat použití zvláštního režimu. S ohledem na závěr KOOV z r. 2017 ani nemohla legitimně očekávat, že by byl zvláštní režim použit oprávněně. Ohledně povahy stříbrných mincí přitom žalovaný nemá pochyb, neexistují zde tedy dva možné výklady právní normy a ani důvod pro aplikaci zásady *in dubio pro mitius*. Ani vývoj názoru GŘ

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

na tom nic nemění, konečné nesouhlasné stanovisko GFŘ je jednoznačné. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

15. V replice žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci. Závěry citovaného rozsudku zdejšího soudu odmítla jako nepodložené. Nerozporovala přitom, že stříbro je drahý kov, výjimka pro drahé kovy v § 90 ZDPH se však nemá vztahovat na jakékoliv výrobky z něj získané. Pokud žalobkyně setrvala předkládá i alternativní argumentaci sběratelskou povahou mincí, v žádném případě tím účelově nemanévruje, jak uváděl žalovaný. K argumentaci žalovaného ohledně hodnoty ceny mincí a její vazbě na hodnotu obsaženého drahého kovu žalobkyně zdůraznila, že různé mince mohou mít různou hodnotu, i když obsahují stejné množství kovu. Setrvala i na argumentaci ohledně aplikace principu neutrality a zásady *in dubio pro mitius*. Zdůraznila, že do doby, než česká finanční správa začala zpochybňovat použití zvláštního režimu, neměla důvod zpochybňovat postup svých německých dodavatelů; vzhledem k harmonizovanému systému DPH je rozdílný přístup daňových orgánů neakceptovatelný. Za neakceptovatelný považuje i irelevantní odkaz žalovaného na daňové podvody s drahými kovy, o nichž v této věci nemůže být řeč.
16. Žalovaný v podání z 27. 6. 2024 soudu zaslal doplnění svého vyjádření, v němž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 20. 5. 2024, č. j. 1 Afs 234/2023 - 51, který podle něj řešil prakticky totožnou právní otázku a zabýval se i obdobnými námitkami.

IV. Průběh ústního jednání před soudem

17. Na ústním jednání konaném dne 12. 8. 2024 soud stručně rekapituloval obsah spisu a podání stran. Ty ve svých vyjádřeních setrvaly na výše předestřené argumentaci, žalobkyně akcentovala rozdíly této věci od situace řešené v citovaném rozsudku NSS. Podle ní žalovaný hodnotil všechny mince stejně, nezohlednil možná specifika, na něž jej upozorňovala. Žalovaný pak odmítl, že by obchodované mince mohly představovat vzácné sběratelské předměty. V návaznosti na dotazy soudu se strany dále vyjadřovaly k povaze mincí, za jakým účelem jsou nakupovány/užívány.
18. Pokud jde o dokazování, žalobkyně v žalobě upozornila na několik webových stránek (stanovisko německé daňové správy, pohyb ceny stříbra) a daňový doklad z května 2018. Soud k důkazu provedl printscreen z webu londýnské burzy LBMA k ceně stříbra v květnu 2018 a z opatrnosti i předložený daňový doklad, vystavený společností Auragentum GmbH dne 5. 5. 2018. Ostatní podklady (webové odkazy), vztahující se k přístupu německé daňové správy, jsou pro rozhodnutí soudu vzhledem k níže uvedeným závěrům nadbytečné; převážně se nadto nacházejí v daňovém spise.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

19. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.
20. Podstatou projednávané věci je posouzení, zda lze na prodej stříbrných mincí uskutečňovaný žalobkyní uplatnit zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, resp. sběratelskými předměty numismatického zájmu podle § 90 ZDPH. Žalobkyně nakupuje a prodává stříbrné mince. Mince byly zpravidla vyraženy s nominální

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

hodnotou a je možné s nimi platit i v běžném obchodním styku. Jejich tržní hodnota, za níž je žalobkyně nakupovala a dále prodávala, je vyšší než jejich nominální hodnota a rovněž vyšší než hodnota stříbra, ze kterého byly vyrobeny. Žalobkyně využívala zvláštní režim § 90 ZDPH, který umožňuje zvláštní stanovení základu daně – v souladu s § 90 odst. 3 ZDPH je základem daně přírážka snižovaná o daň z přírážky. Tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží. Pokud je tento rozdíl záporný, základem daně je nula.

21. Standardně je naopak základem daně dle § 36 odst. 1 ZDPH 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. Podle § 36 odst. 9 (nyní odst. 11) téhož zákona 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 přepočet 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 přepočet jejich nominální hodnoty na českou měnu, základem daně je nula.
22. Co se podmínek zvláštního režimu týče, podle § 90 odst. 2 ZDPH jej 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. V ustanovení § 90 odst. 1 písm. a) pak ZDPH stanoví, že uměleckými díly, sběratelskými předměty, starožitnostmi se rozumí zboží uvedené v příloze č. 4. V souladu s písm. b) se použitým zbožím 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.
23. Konečně podle přílohy č. 4 zákona o dani z přidané hodnoty sběratelskými předměty je zboží dle kódu kombinované 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 kombinované nomenklatury 9705 sbírky a sběratelské předměty zoologického, botanického, mineralogického, anatomického historického, archeologického, paleontologického, etnografického nebo numismatického zájmu.
24. Spor v projednávané věci se dotýká pouze toho, zda předmětné mince nejsou použitým zbožím nebo sběratelským předmětem (jiné jejich povahy se žalobkyně nedovolává). Z citované úpravy vyplývá, že zvláštní režim lze uplatnit na použité zboží jen tehdy, pokud zároveň nejde o drahé kovy nebo drahokamy (a zároveň nejde o sběratelské předměty, starožitnosti apod.), nebo v případě, že jde o sběratelské předměty (starožitnosti apod.), jež jsou v tomto směru samostatnou kategorií. Žalobkyně se jednak dovolává toho, že mince jsou použitým zbožím (nejde o drahý kov) a alternativně tvrdí, že pokud o použité zboží jít nemůže, mělo by se jednat o sběratelské předměty.
25. Stejnými otázkami, nadto na podkladě obdobných či shodných žalobních námitek, se již zdejší soud opakovaně zabýval, a to v rozsudku ze dne 8. 11. 2023, č. j. 5 Af 19/2021 - 74, a již citovaném rozsudku sp. zn. 17 Af 25/2022. Závěry prvního z rozsudků již také byly potvrzeny NSS v rovněž citovaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 234/2023 (proti rozsudku 17. senátu kasační stížnost podána nebyla). Soud se zcela ztotožňuje s obecnými východisky

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

těchto rozhodnutí, v dalším odůvodnění z nich vychází, již na tomto místě ovšem předesílá, že jejich závěry, pokud jde o důvodnost žalobních/kasačních námitek, nejsou plně přenositelné na nyní projednávanou věc. Ta se totiž do určité míry liší skladbou dotčených mincí a rovněž konkrétností žalobní argumentace.

26. Soud se nejprve zabýval závěrem žalovaného, zda předmětné mince naplňují pojem *použité zboží*, resp. naplňují výjimku z tohoto pojmu – zda se jedná o drahý kov ve smyslu § 90 odst. 1 písm. a) ZDPH. Předmětné ustanovení zde skutečně vychází ze směrnice o DPH, konkrétně jejího čl. 311 odst. 1 bod 1, jedná se tak o transpozici unijní úpravy. Jeho výkladem se přitom již SDEU zabýval. Ve shodě s citovanými rozsudky jiných senátů zdejšího soudu i NSS dává soud i v nynější věci za pravdu žalovanému, že základní východiska pro posouzení otázky, zda se jedná o použité zboží, na které lze uplatnit zvláštní režim, stanovil SDEU právě v rozsudku ve věci C-154/17. Souhlasí i s tím, že ač se v této věci nejednalo přímo o posouzení investičních, resp. sběratelských mincí, lze jeho obecné závěry o posouzení povahy zboží jako použitého aplikovat i na nyní řešený případ.
27. Jak plyne z citovaného rozsudku SDEU, *„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 a kamenům, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu tak, že zohlední veškeré relevantní objektivní okolnosti každého jednotlivého případu“*. Generální advokát v této věci ve svém stanovisku uvedl, že při zkoumání charakteru zboží je třeba posoudit *„zda je zachována funkčnost dotčeného zboží a tato funkčnost je nad rámec „pouhého“ drahého kovu, z něhož toto zboží sestává“*.
28. Na základě toho NSS v rozsudku 1 Afs 234/2023 zdůraznil, že při hodnocení povahy zboží vyrobeného z drahého kovu, respektive při posuzování jeho funkce, je nutné přihlížet k tomu, že *„vyloučení drahých kovů a drahokamů z režimu ziskové přírážky je odůvodněno skutečností, že hodnota, kterou je třeba připsat drahým kovům a drahokamům nevyplyvá 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 je představovat finanční hodnotu získatelnou na trhu drahých kovů a drahokamů. Kromě toho tato vnitřní hodnota se neztrácí, jelikož uvedené kovy a uvedené kameny mohou být dále mnohokrát použity vzhledem k tomu, že tyto materiály mohou být snadno extrahovány a zpracovány a jejich hodnota zůstává zachována“* (bod 28 rozsudku ve věci C-154/17).
29. Rozhodujícím faktorem pro určení, zda se v případě stříbrných mincí jedná o použité zboží ve smyslu § 90 ZDPH, resp. drahý kov, tak bude jejich funkce ve vztahu k uchování hodnoty stříbra. NSS označil za nezpochybnitelné, že jednou z funkcí mincí vyrobených z drahých kovů je uchování hodnoty dané právě obsahem drahého kovu. Připustil ovšem, že pokud byl tento kov přepracován do formy mince, přidává tato forma drahému kovu další hodnotu, kterou získá již samotnou úpravou. Je obecně známou skutečností, že takovéto mince mohou být také sběratelský artikl připomínající určitou osobu, historickou událost, budovu nebo instituci. V návaznosti na to NSS zdůraznil, že rozhodné potom bude posouzení převažující (hlavní) funkce těchto mincí.
30. Současně relevantně pro nynější věc se NSS vyjadřoval i k ceně mince *Wiener Philharmoniker*, potažmo významu posudku J. B. Připomněl, že žalovaný i zdejší soud zevrubně rozvedli, že cena kovu obsaženého v minci odpovídá 86 %

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

ceny stříbrné mince bez DPH, přičemž daňový subjekt to blíže nezpochybňoval. Soud zdůrazňuje, že ani v nynější věci žalobkyně tuto skutečnost blíže nerozporovala, odkazovala jen na předložený znalecký posudek. Soud přitom nevidí důvod, aby na uvedených závěrech cokoliv změnil.

31. Pro posouzení nynější věci je ovšem dále podstatné, že žalobkyně poukazovala i na jiné mince, u nichž se jejich cena lišila bez ohledu na (totožnou) hodnotu drahého kovu. Konkrétně se mělo jednat o mince ze série *Big Five* vyražené v roce 2019, kdy jejich původní prodejní cena činila 1 090 Kč. V současnosti je například mince *Lion 1 Oz* prodávána za 6 490 Kč, zatímco mince *Elephant 1 Oz* za 8 990 Kč. Bez ohledu na stejnou hmotnost drahého kovu tak podle ní hodnota těchto mincí roste výrazněji než hodnota podkladového drahého kovu a zároveň hodnota těchto dvou typů mincí se od sebe odlišuje.
32. Žalovaný na poukaz na tyto či jiné mince reagoval na s. 13 napadeného rozhodnutí s tím, že správce daně nezpochybnil, že hodnota některých stříbrných mincí postupem času může růst a v některých případech skutečně roste. Nemění to nic na závěru, že stříbrné mince jsou v zásadě svázány s cenou drahého kovu, ze kterého jsou vyrobeny, a že hodnota takové mince je převážně tvořena hodnotou drahého kovu.
33. Jakkoli soud níže hodnotí takové vypořádání odvolací námitky jako nedostatečné (zjednodušující), přisvědčuje žalovanému potud, že poukaz na možný rozptyl hodnoty několika mincí ještě sám o sobě nezpochybňuje závěry správce daně jako celek, tj. pokud jde o všechny stříbrné mince: soud vnímá, že hodnota mince vždy do určité míry souvisí s inherentní hodnotou drahého kovu, který obsahuje, přestože může naplňovat tu více, tu méně i funkci jinou (platební, sběratelskou apod.), než jen uchování hodnoty drahého kovu.
34. Soud ovšem nemohl přehlédnout, že žalobkyně touto argumentací sice nezpochybnila závěry správce daně jako celek, do určité míry však „nabourala“ jeho paušální přístup – přestože žalobkyně v daňovém řízení opakovaně upozorňovala a zčásti i dokládala nárůst hodnoty některých mincí, který nutně nekoreloval s nárůstem ceny stříbra, daňové orgány mezi různými druhy mincí nerozlišovaly a všechny považovaly za mince investiční. Správce daně sice např. na s. 79 zprávy o daňové kontrole poukázal na webové stránky jiného obchodníka s drahými kovy, jež zmiňovaly, že řada stříbrných mincí je svou povahou investiční a nemá větší numizmatickou hodnotu, příkladmo ovšem hovořil jen o několika druzích mincí (např. *Wiener Philharmoniker* či *Australian Kangaroo*). Nijak z toho nevyplývalo, že by snad mělo jít o všechny obchodované mince.
35. Ani z citovaných rozhodnutí správních soudů, především pak rozsudku sp. zn. 1 Afs 234/2023, přitom nevyplývá, že by závěr o povaze stříbrných mincí ve smyslu § 90 ZDPH měl být paušální. NSS připouštěl, že mince mají i jinou funkci. Při posuzování, zda mají mince i jinou funkci, lze podle něj přihlížet i k poměru ceny drahého kovu a samotné mince, tedy k „přidané sběratelské hodnotě“ nad hodnotou drahého kovu. Z hlediska uplatnění zvláštního režimu podle § 90 citovaného zákona je rozhodující jejich převažující funkce (hodnota) v době, kdy jsou obchodovány (bod 43 rozsudku).
36. Vrátili-li se soud k samotným mincím *Lion* a *Elephant*, úkolem žalovaného bylo vypořádat konkrétně směřované námitky žalobkyně nikoli paušálně, ale právě ve vztahu k těmto mincím a odpovídajícím zdaňovacím obdobím, v nichž byly tyto obchodovány. V rámci toho měl posoudit relevanci pozdějšího výrazného (a zároveň vzájemně rozdílného)

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

nárůstu ceny těchto mincí. To třeba i s přihlédnutím k ceně stříbra a mincí v době jejich pořízení žalobkyní. Namísto toho žalovaný tento argument odbyl obecnou frází, že cena mincí může v čase růst.

37. Jinak řečeno, soud nezpochybňuje, že (patrně významná) část obchodovaných mincí byla skutečně primárně investiční povahy, úzce svázána s cenou v nich obsaženého stříbra, tento závěr ovšem nutně neplatí paušálně pro všechny mince – soud se nemohl spokojit s tvrzením žalovaného, že hodnota mincí je navázána na cenu stříbra *převážně, zpravidla, či vesměs*. Právě v tom se nynější věc od případů již řešených správními soudy odlišuje; žalobkyně totiž neobchodovala jen mince jako *Wiener Philharmoniker*, resp. neargumentovala jen paušálně, ale naopak poukazovala i na jiné konkrétní druhy mincí, u nichž obecné závěry správce daně i ve světle shora připomenuté rozhodovací praxe NSS nutně neplatí.
38. Za rozhodující pak soud v této souvislosti považoval, jak žalobkyně svou argumentaci dále rozvinula v podané žalobě. V ní upozornila ještě na mince *Australien Schwan* ročník 2017 a 2018, jejichž cena měla již v době pořízení výrazně (několikanásobně) přesahovat hodnotu surového stříbra. Soud z daňového spisu ověřil, že několik těchto mincí žalobkyně skutečně obchodovala, následně se proto zabýval relevancí a přípustností této argumentace. Příslušná tvrzení ani související důkazní návrhy předně nepovažoval za nepřípustné (opožděně uplatněné až v řízení před soudem). Žalovaný své závěry nestavěl primárně na neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, naopak sám argumentoval ve prospěch toho, že mince jsou výrobky z drahých kovů; žalobkyně nadto jen dále rozvíjela již dříve uplatněnou argumentaci, kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí reflektoval nedostatečně (ryze paušálně). Vzhledem k tomu, že cena některých mincí měla dle tvrzení žalobkyně již v době obchodování vysoce převyšovat tehdejší cenu stříbra v nich obsaženého, považoval soud tuto argumentaci i za vysoce relevantní; při jednání proto k důkazu provedl jak printscreen stránek s tehdejší cenou stříbra na londýnské burzy, tak z procesní opatrnosti i příslušný daňový doklad z 5. 5. 2018, na nichž jsou tyto mince uvedeny, byť se podle jejího vlastního tvrzení měl nacházet v daňovém spise.
39. Poté, co ověřil, že cena stříbra měla v rozhodné době (květen 2018) dosahovat 13,6-13,8 eur za trojskou unci, zatímco mince *Australien Schwan* o hmotnosti jedné unce byla žalobkyní koupena za jednotkovou cenu 57 eur v případě ročníku 2017, resp. 49 eur u ročníku 2018, lze dovodit, že stříbro nejspíše netvořilo převažující část hodnoty těchto mincí, ale přibližně 25 % jejich ceny. To tedy dále a nutno říci, že podstatně, zpochybňuje paušální náhled daňových orgánů, podle nichž je cena mincí převážně tvořena cenou vlastního kovu (jak tomu i podle NSS bylo např. u mince *Wiener Philharmoniker*, u níž cena stříbra představovala více než 80 % ceny mince; bod 39 rozsudku sp. zn. 1 Afs 234/2023). Z žalobkyní předložených skutečností se podává, že u části mincí může být jejich hodnota dána v převažující míře jinými faktory – funkce uchování inherentní hodnoty drahého kovu je upozaděna.
40. Paušální závěr, že všechny obchodované mince spadají pod výjimku z § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH z důvodu, že se jedná o drahé kovy, proto nyní nemůže obstát. Cílem správy daní je především správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný je tak povinen v případě mincí, u nichž žalobkyně identifikovala či identifikuje, že jejich cena (výrazně) převyšuje hodnotu v nich uchovaného drahého kovu, zejména pokud jde o mince ze série *Big Five*, jakož i *Australien Schwan* ročník 2017 a 2018, posoudit, zda skutečně platí, že i u těchto mincí převažuje funkce uchování inherentní hodnoty drahého

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

kovu, jak tvrdil; to napříč jednotlivými zdaňovacími obdobími (proto také soud zrušil napadené rozhodnutí jako celek, jelikož nebyl schopen spolehlivě rozlišit zdaňovací období, jež nebyla „dotčena“ obchodováním takových mincí).

41. Ke zrušení napadeného rozhodnutí přitom soud přistoupil i s vědomím toho, že jeho závěry nutně neznamenají, že skutečně o použité zboží ve smyslu § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH půjde. Vyšel z toho, že žalovaný, stejně jako správce daně, své závěry stavěli zejména na přítomnosti drahého kovu v mincích, v tomto spočívalo *gros* jejich argumentace (např. body 32 či 36 napadeného rozhodnutí).
42. Nepřehlédl přitom, že v průběhu daňové kontroly byla sporná i otázka, zda mj. z důvodu, že jsou mince prodávány v původních obalech, nejde stále o nové zboží. V bodě 29 napadeného rozhodnutí žalovaný zmínil, že předpokladem použitého zboží je, že je vhodné „*k dalšímu použití*“, což naznačuje, že musí být *opětovně* použitelné – nemůže jít o nové zboží. To ostatně odpovídá i stanovisku GŘ k závěrům KOOV z 25. 1. 2017, zmíněném v bodě 35 napadeného rozhodnutí, jehož závěr bez dalšího nezpochybnil ani NSS. V něm se uvádí, že „(m)ince z drahých kovů nelze považovat za použité zboží, jelikož takovéto mince jsou převážně uchovávány v plastových kapslích nebo fóliích. V reálném stavu tak 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“. Žalovaný se ovšem o tuto argumentaci blíže neopíral, ve vyjádření k žalobě dokonce uváděl, že tvrzení o původních obalech nepředkládal jako nezpochybnitelný princip, na kterém by vystavěl svoji úvahu.
43. Soud přitom souhlasí se žalobkyní, že o povaze zboží nemůže bez dalšího vypovídat jen to, zda je uchováno v obalu, či nikoli. Jistě, pokud jsou mince zabaleny v původním obalu, a pokud nebyly nijak fyzicky opotřebovány, nabízí se logicky závěr, že jde stále o nové výrobky. Podstatné však bude podle soudu to, jak byly tyto mince „*zužitkovány*“ funkčně, například jako platidlo, nebo jako předmět jiného zájmu – žalobkyně při jednání obecně hovořila o vystavování mincí v obchodních prostorách. V této souvislosti nemusí být zcela nepřipadný ani odkaz žalobkyně na rozsudek SDEU z 1. 4. 2004, ve věci C-320/02, *Stenholmen*, který se zabýval otázkou, zda lze za použité zboží považovat koně, který byl pořízen a později prodán. SDEU zde skutečně odmítl restriktivní výklad pojmu *použité zboží*, téhož nijak „*nepozměněného*“ koně za něj přitom považoval (nelze ovšem popřít význam chovu a tréninku zvířete, tedy do určité míry jeho využívání).
44. V každém případě, pokud žalovaný dospěje k závěru, že předmětné mince nejsou použitým zbožím z jiného důvodu, než pro obsah drahého kovu v nich, bude muset tento svůj závěr odpovídajícím způsobem odůvodnit a vysvětlit, proč jde stále o nové zboží. Tuto komplexní úvahu nemůže nyní jako první učinit zdejší soud.
45. Nadto, i kdyby snad skutečně nebylo možné o předmětných mincích hovořit jako o *použitém zboží*, výše uvedené úvahy jsou relevantní i pro druhou rovinu argumentace žalobkyně, tedy že mince „*spadnou*“ do zvláštního režimu nikoli jako použité zboží, ale jako sběratelské předměty dle přílohy č. 4 ZDPH. Pro určení povahy mincí dle této přílohy je rozhodující jejich zařazení pod příslušný kód kombinované nomenklatury. Soudy již přitom judikovaly, že stříbrné investiční mince nelze zařadit pod položku 9705 kombinované nomenklatury jako sběratelský předmět numismatické hodnoty, ale náleží pod kód nomenklatury 7118, jež obsahuje nejspěšnější popis předmětného zboží – mincí (bod 42 rozsudku NSS a bod 38 rozsudku zdejšího soud 17 Af 25/2022).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

46. Tento závěr ovšem rovněž neplatí paušálně.
47. Samotný NSS v rozsudku sp. zn. 1 Afs 234/2023 v bodě 41 upozornil na ustálenou judikaturu SDEU k sazebnímu zařazení. Rozhodující kritéria je podle ní nutné hledat v objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám uvedené nomenklatury. Z judikatury SDEU však rovněž vyplývá, že pokud zařazení nelze provést pouze na základě objektivních charakteristik a vlastností dotčeného výrobku, může účel použití výrobku představovat objektivní kritérium pro zařazení, pokud je inherentní uvedenému výrobku; stačí přitom zohlednit hlavní účel použití uvedeného výrobku, inherentnost musí být možné posoudit na základě objektivních charakteristik a vlastností výrobku (usnesení z 27. 2. 2020, *Gardinia Home Decor*, C-670/19, bod 37 nebo rozsudek z 18. 6. 2020, *SIA „Hydro Energo“*, C-340/19, bod 35).
48. NSS jinými slovy i v tomto případě akcentoval zkoumání hlavního účelu stříbrných mincí. Vzhledem k tomu, že převažující funkce jím posuzovaných mincí spočívala v uchování hodnoty stříbra (jednalo se o investiční mince), uzavřel, že je nelze označit za sběratelský předmět numismatické hodnoty. Jak soud dovodil výše, tento závěr nutně neplatí pro všechny mince obchodované v nynější věci. Ani v této části proto neobstojí paušální závěry žalovaného, který blíže nezkoumal, zda skutečně u všech mincí převažuje funkce uchování hodnoty drahého kovu, nijak se blíže nezabýval ani posouzením charakteristických vnějších znaků sbírkových předmětů, jak je příkladmo zmínil i NSS – kromě hodnoty nenavázané na hodnotu kovu, ze kterého je vyrobena, i nízký počet vyražených kusů, historickou hodnotu apod. V tomto případě skutečně nejde o pražské groše ze 14. století, jak při jednání zmiňoval žalovaný, to však neznamená, že některé mince kategorii sběratelských předmětů nenaplňují. I touto rovinou se musí žalovaný zabývat individuálně, nikoli paušálně, a to přinejmenším ve vztahu k těm mincím, k nimž žalobkyně vznáší konkrétní námitky.
49. Pouze pro pořádek soud dodává, že nepřehlédl ani zmínku daňových orgánů o stanoviscích Generálního ředitelství cel (GŘC), resp. několika celních úřadů k sazebnímu zařazení některých mincí pod kód KN 7118 či 9705 (srov. bod 40 napadeného rozhodnutí). Tuto rovinu do řízení poprvé vznesla sama žalobkyně s poukazem na to, že požádala o *nezávazné* sazební zařazení, přičemž různé celní úřady dospěly k rozdílným závěrům; až později GŘC příslušné mince zařadilo pod kód KN 7118. To podle ní dokládá, že otázka sazebního zařazení nebyla jednoznačná. Žalovaný zdůraznil konečné stanovisko GŘC z 17. 1. 2020 a dále i existenci stanoviska GŘC z 5. 6. 2018, které měl mít k dispozici správce daně. Předně, soud stanoviska předložená žalobkyní z 16. 12. 2019, 17. 1. 2020, 6. 1. 2020 a 17. 1. 2020 v daňovém spise nedohledal (měla být přílohami podání z 23. 9. 2021 – vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění –, jak se podává i z s. 81-82 zprávy o daňové kontrole; to však tyto přílohy neobsahuje); ve spise nedohledal ani zmíněné stanovisko GŘC z 5. 6. 2018. Především však tato stanoviska nemohou nic změnit na výše uvedeném, neboť podle žalovaného se neměla týkat všech mincí, ale jen několika z nich: *Australian Kookaburra*, *The Red Dragon of Wales*, *ALIENTM*, potažmo *Wiener Philharmoniker* (stanovisko z r. 2018). Závěry soudu proto s těmito stanovisky nutně nejsou v žádném rozporu.
50. Konečně, s ohledem na předestřené závěry soudu je dále bez významu zabývat se blíže navazujícími námitkami žalobkyně stran definice drahého kovu, závěrů KOOV či neutrality DPH. Soudy se již ve shora citovaných rozhodnutích těmito otázkami zabývaly

a odůvodnily, proč nemohou v obecné rovině právní posouzení žalovaného zvrátit. S tím se ztotožňuje i zdejší soud, který rovněž nezpochybňuje východiska a závěry žalovaného jako celek. V podrobnostech pak soud k těmto námitkám odkazuje na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 234/2023 a sám pouze stručně uvádí, že pro posouzení věci není podstatné, zda a jak ZDPH či puncovní zákon definují drahé kovy či výrobky z nich, určující je, jaká je funkce obchodovaného zboží a zda v tomto ohledu splňuje požadavky zvláštního režimu dle § 90 ZDPH. Bez dalšího je nedůvodným i poukaz žalobkyně na daňovou neutralitu systému DPH, obdobně není bez dalšího pro českého správce daně závazné, jak obecně posuzuje ten který druh zboží správce daně v Německu. Pozici žalobkyně nepodporují ani závěry KOOV či jejich změna; z postoje GFŘ nelze dovozovat ani to, že by vedle sebe existovaly dvě rovnocenné možnosti výkladu, mezi kterými by mohly orgány daňové správy volit. NSS přijal jediný výklad, kterým se daňové orgány mají řídit. Jinou otázkou je ovšem aplikace takového výkladu na konkrétní věc a její nuance, což je i podstatou závěrů zdejšího soudu v tomto rozsudku.

VI. Závěr a náklady řízení

51. S ohledem na výše uvedené tak soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. právním názorem soudu vázán.
52. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. V řízení úspěšná žalobkyně má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila. Proto jí soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč, odměně za 5 úkonů právní služby (§ 11 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů – tj. převzetí zastoupení, žaloba, replika a účast na jednání v délce přesahující s několika přestávkami dvě hodiny] v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 15 500 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.] a náhradě hotových výdajů za 5 úkonů v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 1 500 Kč (§ 13 odst. 4 téže vyhlášky). Zástupkyně žalobkyně je plátcem DPH, a proto se částka dále zvyšuje o hodnotu příslušné sazby (3 570 Kč). Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobkyni k rukám její zástupkyně i s náhradou soudního poplatku celkem 23 570 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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 12. srpna 2024

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.