



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně Mgr. Hany Janotové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. ve věci

žalobkyně:

AuPortal s.r.o.

sídlem Myslíkova 284/32, Praha 2

zastoupena JUDr. Janou Fuksovou, LL.M., advokátkou

sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2023, č.j. 38551/23/5300-2242-710990

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2023, č.j. 38551/23/5300-2242-710990, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Jany Fuksové, LL.M., advokátky.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

Základ sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí ze dne 16. 11. 2023, č. j. 38551/23/5300-2242-710990 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně nazýván i správní orgán 1. stupně, nemá-li odlišení význam pro kontext odůvodnění) zamítl žalobkynino odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 2 (dále jen „správní orgán 1. stupně“ nebo „správce daně“), ze dne 13. 1. 2022 č. j. 23012/22/2002-52524-111087, 25016/22/2002-52524-111087, 36459/22/2002-52524-111087, 41024/22/2002-52524-111087, 43372/22/2002-52524-111087, 74268/22/2002-52524-111087, 75086/22/2002-52524-111087, 75302/22/2002-52524-111087, 77568/22/2002-52524-111087, 78971/22/2002-52524-111087, 80155/22/2002-52524-111087 (dále též „rozhodnutí správce daně o odvolání“). Uvedenými rozhodnutími bylo částečně vyhověno a ve zbytku zamítnuto žalobkynino odvolání ze dne 29. 7. 2021 č. j. 6630647/21 proti dodatečným platebním výměrům na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), zároveň byla rozhodnutími správce daně o odvolání změněna výše doměřené daně za zdaňovací období únor 2017 až prosinec 2017 a současně byla změněna výše zákonné povinnosti uhradit penále.
2. Žalobkyně je společností, která působí na trhu v oblasti obchodu s investičními kovy, zlatými a stříbrnými mincemi a medailemi, a mimo jiné prodává investiční a sběratelské zlaté a stříbrné mince a medaile (dále pro zjednodušení jen „mince“).
3. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je otázka, zda lze při prodeji sběratelských stříbrných mincí uplatnit zvláštní režim 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“), tedy zda má být daněna pouze tzv. přírážka, tj. rozdíl mezi prodejní cenou mincí a její pořizovací cenou, nebo je nutno postupovat dle § 36 odst. 1 ZDPH (u neplatných mincí), resp. § 36 odst. 9 ZDPH a § 37 odst. 2 ZDPH (u platných mincí), tedy zda má být daněn rozdíl mezi nominální hodnotou mincí a jejich prodejní cenou. Žalobkyně přitom ve věci zastává právní názor, že jsou splněny podmínky pro aplikaci zvláštního režimu dle § 90 ZDPH, zatímco podle žalovaného odkazované ustanovení na projednávaný případ nelze aplikovat.

Obsah žaloby

4. Žalobkyně po rekapitulaci skutkového stavu a procesního vývoje uplatnila tři základní okruhy žalobních námitek, v nichž označila závěry žalovaného za nesprávné a napadené rozhodnutí za nezákonné.
5. V prvním okruhu žalobních námitek žalobkyně namítla, že žalovaný aplikoval nesprávný režim ZDPH na zjištěný skutkový stav, zejména nezohlednil, že veškeré zákonné podmínky pro aplikaci zvláštního režimu dle ust. § 90 ZDPH byly naplněny.
6. Žalobkyně vysvětlila, že konkrétně němečtí obchodníci na prodejním dokladu uvádějí, že se prodej uskutečňuje ve zvláštním režimu dle § 25a německého ZDPH, který je označen pod pojmem „*Differenzbesteuerung*“. Tento daňový režim je implementací Kapitoly 4 Oddíl 2 Poddíl 1 směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „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*,

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

Australian Kookaburra, Year of Tiger, Year of Dragon a řada dalších. 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. 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.

7. 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.
8. 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 zákoně o DPH nikterak nedefinoval; odkaz žalovaného na puncovní zákon označila za irrelevantní, 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 nepřímou 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 pořizovány. 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.
9. V druhém okruhu žalobních námitek žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně vyhodnotil vztah mezi vývojem ceny stříbra v závislosti na ceně mincí a došel tak k mylnému závěru, že cena stříbrných mincí se odvíjí primárně od hodnoty drahého kovu, ze kterého je mince vyrobena, a proto jsou vyloučeny z aplikace zvláštního režimu.
10. Žalobkyně upozornila na již předložený znalecký posudek od Ing. J. Boháče (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 přibývajícími léty. Ta samá mince, vydaná pouze v jiném roce, může mít několikanásobně větší hodnotu než mince vydaná v minulém roce, který je sběrateli méně vyhledávaný

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

(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).

11. V návaznosti na tyto námitky žalobkyně rozporovala i přílehavost rozsudku Soudního dvora EU (dále jen „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 vydávány pro sběratelské účely a nelze tedy dovodit, že mají pouze funkci inherentní drahému kovu.
12. Ve třetím okruhu žalobních námitek žalobkyně namítla, že žalovaný aplikoval relevantní ustanovení ZDPH v rozporu se základními principy správy daní a eurokonformním výkladem zákona.
13. Blíže uvedla, že 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 GŘŘ ve svém prvním vyjádření k KOOV z 26. 3. 2016, byť v konečném vyjádření z 25. 1. 2017 tento názor opustilo.
14. 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.
15. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, a spolu s ním aby zrušil i rozhodnutí správce daně o odvolání.

Vyjádření žalovaného k podané žalobě

16. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, vzhledem k podobnosti žalobních a odvolacích námitek se žalovaný věcně vyjádřil stejně jako v napadeném rozhodnutí.
17. Ke splnění podmínek zvláštního režimu DPH žalovaný 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 rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2023 č. j. 17 Af 25/2022-58 a ze dne 8. 11. 2023 č.j. 5 Af 19/2021-74, které se zabývaly 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.
18. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

mince z drahého kovu je tvořena právě hodnotou tohoto kovu. Na svých závěrech setrval i ohledně možné sběratelské hodnoty mincí, stejně jako na obecné platnosti závěrů rozsudku SDEU ve věci C-154/17. K znaleckému posudku J. Boháče žalovaný mimo jiné poznamenal, že žalobkyně nemohla být v předmětných zdaňovacích obdobích ani v dobré víře, že se v případě stříbrných mincí jedná o sběratelské předměty ve smyslu ZDPH, neboť znalecký posudek, jímž argumentuje, byl vyhotoven až dne 9. 10. 2019.

19. Žalovaný taktéž odmítl, že by jeho výkladem docházelo k narušení neutrality DPH; použití zvláštního režimu v jiném členském státě neznámá, 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 roku 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 na tom nic nemění, konečné nesouhlasné stanovisko GŘ je jednoznačné. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Další podání účastníků řízení

20. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně polemizovala s názory přednesenými žalovaným a rozvedla svou žalobní argumentaci. Mimo jiné poznamenala k rozsudkům Městského soudu v Praze, na něž ve vyjádření odkazoval žalovaný, že tyto rozsudky sp. zn. 5 Af 19/2021 a sp. zn. 17 Af 25/2022 nelze brát v potaz, když každý případ by se měl posuzovat individuálně, nadto první z rozsudků dosud nebyl posouzen Nejvyšším správním soudem (proti druhému rozsudku kasační stížnost podána nebyla).
21. Žalovaný na repliku reagoval dalším vyjádřením, v němž setrval na svém stanovisku. Dále upozornil, že Nejvyšší správní soud (dále také jako „NSS“) v mezidobí rozsudkem ze dne 20. 5. 2024 č. j. 1 Afs 234/2023-51, zamítl kasační stížnost proti rozsudku sp. zn. 5 Af 19/2021. Závěry Nejvyššího správního soudu dopadají na nyní posuzovaný případ, neboť podstatou této souzené věci byla právě otázka, zda lze na prodej stříbrných mincí uskutečňovaný stěžovatelkou v rozhodné době uplatnit zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi podle ust. § 90 ZDPH. Jednalo se tedy o otázku totožnou s nyní projednávanou věcí.
22. Žalovaný dalším podáním upozornil na skutečnost, že je u zdejšího soudu s totožnými účastníky vedeno také soudní řízení sp. zn. 18 Af 8/2023, v němž je řešena totožná sporná právní otázka. S ohledem na vydání rozsudku ze dne 12. 8. 2024, č.j. 18 Af 8/2023-64, kterým došlo ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, podal proti tomuto rozsudku žalovaný kasační stížnost, řízení o ní bylo u NSS vedeno pod sp. zn. 2 Afs 201/2024. Žalovaný proto soudu navrhl, aby do pravomocného řízení o kasační stížnosti toto řízení přerušil, přičemž soud tomuto návrh vyhověl. S ohledem na skončení kasačního řízení rozsudkem NSS ze dne 16. 9. 2025, č.j. 2 Afs 201/2024-82, pak soud usnesením ze dne 4. 11. 2025 rozhodl, že se v řízení pokračuje.
23. Žalovaný v návaznosti na obsah potvrzujícího rozsudku NSS ze dne 16. 9. 2025, č.j. 2 Afs 201/2024-82 podal další vyjádření. Úvodem sdělil, že z tabulek obsažených ve zprávě o daňové kontrole obsahujících údaje o typu, roku emise, její hmotnosti, pořizovací a prodejní ceně a zisku z jednotlivých mincí, je patrné, že prakticky v každém zdaňovacím období

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

žalobkyně prodala nejvíce kusů mince *Wiener Philharmoniker*. Právě proto správce daně hodnotil zjištění týkající se tohoto druhu mince, přičemž tato zjištění jsou univerzálně platná i pro jiné druhy mincí – jak patrně z tabulek, i u jiných druhů docházelo v jednotlivých měsících ke kolísání jejich pořizovací a prodejní ceny. Žalovaný upozornil na to, že v žalobě uvedený příklad mince *Australien Schwan* nebyl v posuzovaných zdaňovacích obdobích obchodován.

24. Žalovaný se dále neztotožnil se závěrem vysloveným v rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 201/2024, že by na něj při požadavku na individuální výpočet poměru ceny každé jednotlivé mince proti ceně v ní obsaženého stříbra nebyly kladeny příliš vysoké nároky. Pokud má žalovaný při tisících výpočtů zohlednit typ každé jednotlivé mince, rok její emise, její hmotnost či časový údaj zdanění ve vztahu k překotnému vývoji ceny surového stříbra, pak je skutečně postaven do pozice jakéhosi „burzovního makléře“; to ale zmíněný rozsudek výslovně zapovídá. Nadto by v rozporu s legitimním očekáváním mohlo docházet k tomu, že by shodná mince byla v jednom zdaňovacím období s ohledem na to, zda cena stříbra tvoří její nadpoloviční hodnotu či nikoli, v jednom zdaňovacím období posouzena jako použité zboží a v jiném by spadala pod výjimku v podobě drahého kovu.
25. Podle žalovaného navíc přistoupil NSS ke skutkově shodným případům (řízení sp. zn. 1 Afs 234/2023 a 2 Afs 201/2024, pozn. soudu) odlišně, čímž žalovanému zamezil poskytnout daňovým subjektům jistotu správného vyměření daně.
26. Žalobkyně patří podle žalovaného mezi obchodníky, kteří na numismatickém trhu obchodují se zlatem a stříbrem v podobě investičních mincí, u nichž z předloženého novinového článku vyplývá, že režim zdanění mincí uplatňují rozdílně. Tato argumentace žalovaného nebyla ze strany NSS v minulosti správně pochopena, neboť uvedené subjekty neuplatňují zvláštní režim zdanění nikoli z obavy o doměření daně, ale jednoduše proto, že obchodují pouze s investičními mincemi.
27. Žalovaný k povinnosti hodnotit při zařazování mincí pod správnou položku kombinované nomenklatury krom ceny kovu také jejich charakteristické vnější znaky, konkrétně (nízký) počet vyražených kusů a jejich historickou hodnotu, sdělil, že se s absencí historické hodnoty mincí dostatečně vypořádal již ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně obchoduje pouze se dvěma typy mincí starších několik desetiletí a jejich prodej je vůči celkovému množství prodaných mincí zanedbatelný (např. v dubnu 2017 byl prodán 1 ks typu takové mince *Morgan Dollar* z celkových 1 642 kusů, v červnu 2017 pak 1 ks této mince z celkových 905 kusů). Pokud navíc NSS v bodě 37 rozsudku sp. zn. 2 Afs 201/2024 upozornil na povinnost žalovaného provádět obdobné výpočty u zlatých mincí postupem dle § 92 odst. 1 písm. b) ZDPH, pak má žalovaný za to, že optikou daného ustanovení není ani jedna z mincí historická, protože žádná nebyla emitována před 1800. Žalovaný odvozoval investiční povahu mincí také z časté absence údaje o jejich nominální hodnotě (např. u obchodované mince *LIBERTAD 5oz, Australian Koala 2011 1 kg, Bounty, Year of Horse 2014* a dalších obsažených na str. 89 a násl. zprávy o daňové kontrole). U mincí na rozdíl u těch historických tento údaj chybí, protože jsou nakupovány výlučně pro investici do obsaženého stříbra a jejich užití v platebním styku postrádá ekonomický význam.
28. K roku emise jako významného faktoru schopného ovlivnit cenu mincí žalovaný uvedl, že tato skutečnost je s to projevit se až v rádech desítek let, přičemž žalobkyně ale drtivě většinu prodává mince mladší, staré zhruba dekádu. Za bezvýznamný žalovaný označil také

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

emisní náklad mincí. Žalobkyně prodává stříbrné mince velmi nízkého nákladu (500 ks celosvětově, 175 ks pro Evropu) ve slevě, nikoli v aukci, jak je pro sběratelské mince běžné. V rámci své obchodní politiky žalobkyně také popírá další numismatické pravidlo, že „čím starší, tím dražší“, když tuto minci ze stejného nákladu z roku 2018 prodává po slevě za 9 999 Kč a mladší z roku 2019 za 11 999 Kč. Bez významu je dle žalovaného také obal, v němž žalobkyně mince prodává.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

29. O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť účastníci řízení na výzvu soudu sdělili, že netrvají na nařízení jednání. Jednání nebylo třeba nařizovat ani za účelem dokazování, jelikož soud nepokládal za potřebné provádět důkazy na rámec toho, co plyne ze správního spisu.
30. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
31. Žaloba je důvodná.
32. Soud v první řadě zdůrazňuje, že stejnými spornými právními otázkami, nadto na podkladě obdobných či přímo shodných žalobních námitek, se již zdejší soud opakovaně zabýval, a to v již zmíněném rozsudku sp. zn. 5 Af 19/2021 či v rozsudku sp. zn. 17 Af 25/2022. Závěry prvního ze jmenovaných pak byly následně potvrzeny NSS rozsudkem sp. zn. 1 Afs 234/2023, který byl, na rozdíl od druhého rozsudku městského soudu, napaden kasační stížností. Prakticky skutkově totožným případem, ovšem za jiné, pozdější zdaňovací období (leden 2018 až březen 2019) žalobkyně, se zdejší soud zabýval také v již zmíněném řízení sp. zn. 18 Af 8/2023. Toto řízení vyústilo ve vydání rozsudku, v němž zdejší soud vysvětlil důvody, pro které shledal důvodnými žalobní námitky poukazující na to, že paušální závěr žalovaného, že všechny obchodované mince spadají pod výjimku z § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH z důvodu, že se jedná o drahé kovy, nemůže obstát. NSS pak rozsudkem sp. zn. 2 Afs 201/2024 zamítl kasační stížnost podanou žalovaným. Zdůraznil přitom, že úspěch současné žalobkyně v řízení sp. zn. 18 Af 8/2023 spočíval ve vyšší míře detailu, než který v rámci své žalobní argumentace uplatnila jiná žalobkyně v řízení sp. zn. 5 Af 19/2021. Současně ale zdůraznil kontinuitu dosavadního judikатурního vývoje a rozsudek sp. zn. 1 Afs 234/2023 výslovně označil jako obecné východisko pro posuzování obdobných případů. Akcentoval přitom již dříve vyslovený závěr, že každou jednotlivou transakci se stříbrnou mincí je zapotřebí posuzovat individuálně. U každé z nich je třeba učinit originální závěr o tom, zda je na minci možné zvláštní daňový režim určený pro použité zboží, popř. sběratelské předměty, uplatnit či nikoli. Jinými slovy, správci daně nemohou obchodované mince z drahých kovů posuzovat paušálně (k tomu blíže bod 34 a 35 rozsudku sp. zn. 2 Afs 201/2024).
33. Tvzení žalovaného, že dosavadní vývoj judikatury zakládá mezi skutkově totožnými případy nedůvodné rozdíly, proto ve světle výše uvedeného neobstojí. Pro úplnost soud dodává, že rozsah žalobních námitek, které žalobkyni vedly k úspěchu v řízení sp. zn. 18 Af 8/2023, uplatnila v prakticky shodném rozsahu i v tomto řízení; o vlivu odlišností námitek na výsledek tohoto řízení bude v podrobnostech hovořeno níže.

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

34. Soud tak uzavírá, že si je dosavadních závěrů správních soudů vědom a neshledává důvodu se od nich v podstatných okolnostech odchýlit. Soud tímto směru odkazuje zejména na odůvodnění rozsudku sp. zn. 18 Af 8/2023, z nějž pro shodné účastníky a totožnou právní otázku do značné míry v tomto rozhodnutí čerpá.
35. Podstatou projednávané věci 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 hodnotou a je možné s nimi platit i v běžném obchodním styku. Jejich tržní hodnota, za niž 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 přírázka snížená o daň z přírázku. Tato přírázka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží. Pokud je tento rozdíl záporný, základem daně je nula.*
36. 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.*
37. Zvláštní režim dle § 90 odst. 2 ZDPH pak může obchodník uplatnit při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu či starožitnosti, pokud mu bylo toto zboží dodáno v rámci obchodování na území EU. Dle § 90 odst. 1 písm. a) je za umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti považováno zboží *uvedené v příloze č. 4.* Podle § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH 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.*
38. Použitým zbožím dle odkazované přílohy č. 4 ZDPH se sběratelskými předměty pod kombinovanou nomenklaturou 9704 rozumí *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.* Podle kódu kombinované nomenklatury 9705 se použitým zbožím rozumí *sbírky a sběratelské předměty zoologického, botanického, mineralogického, anatomického historického, archeologického, paleontologického, etnografického nebo numismatického zájmu.*
39. Spor v projednávané věci se soustředí pouze na to, zda dotčené mince nelze považovat za použité zboží či za sběratelské předměty (jinou jejich povahu totiž žalobkyně pro účely zdanění neuvažuje). Z výše uvedené právní úpravy plyne, že zvláštní režim se uplatní na *použité zboží* jen tehdy, nejde-li současně o drahé kovy nebo drahokamy (a zároveň nejde o

sběratelské předměty, starožitnosti apod.); samostatně lze pak zvláštní režim použít i na *sběratelské předměty* (starožitnosti apod.), které tvoří samostatnou kategorii. Žalobkyně v první řadě tvrdí, že mince jsou použité zboží (nejde tedy o drahý kov), subsidiárně se dovolává toho, že pokud mince nejsou použitým zbožím, jde o sběratelské předměty.

40. Soud se nejprve věnoval závěru žalovaného, zda posuzované mince naplňují pojem *použité zboží*, případně zda nenaplní výjimku z tohoto pojmu – tedy zda jde o drahý kov ve smyslu § 90 odst. 1 písm. a) ZDPH. Uvedené ustanovení transponuje unijní úpravu směrnice o DPH (čl. 311 odst. 1 bod 1), jejímž výkladem se již v minulosti zabýval SDEU. V návaznosti na citovanou judikaturu zdejších senátů i NSS soud souhlasí se žalovaným, že základní kritéria pro posouzení, zda lze uplatnit režim ziskové přírážky na použité zboží, vyložil SDEU v rozsudku ve věci C-154/17; přestože se uvedené rozhodnutí přímo netýkalo investičních, popř. sběratelských mincí, jeho obecné závěry o povaze zboží jako použitého jsou příléhavé i pro nynější případ (k tomu srov. bod 33 rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 201/2024).
41. Ze zmíněného rozsudku SDEU plyne, že „*pojem „použité zboží“ se nevztahuje na použité zboží obsahující drahé kovy nebo drahokamy, pokud toto zboží již není způsobilé mít svou původní funkci a uchoválo si jen funkci inherentní těmto kovům 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.*“
42. Z výše uvedeného NSS v rozsudku sp. zn. 1 Afs 234/2023 dovedl, že při hodnocení zboží z drahého kovu (resp. při hodnocení jeho funkce) je nutné vycházet z toho, 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 přepřacovat, 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).
43. Klíčovým kritériem pro určení, zda stříbrné mince jsou „použitým zbožím“ podle § 90 ZDPH či drahým kovem, je tak jejich funkce ve vztahu k uchování hodnoty stříbra. NSS označil za nevyvratitelné, že jednou z funkcí mincí z drahých kovů je právě uchování hodnoty plynoucí z obsaženého kovu. Současně však připustil, že zhotovení do formy mince přidává drahému kovu další hodnotu a že mince mohou být i sběratelským artiklem (mohou připomínat určité osoby, události, budovy či instituce). Rozhodné je proto určení, jakou převažující (hlavní) funkci takové mince mají.
44. Současně je relevantní i otázka ceny mince *Wiener Philharmoniker* a význam znaleckého posudku J. Boháče, ke kterému se již NSS v minulosti vyjadřoval. Žalovaný i zdejší soud podrobně popsali, že hodnota kovu v minci představuje 86 % ceny stříbrné mince bez DPH, přičemž daňový subjekt toto blíže nezpochybnil. Ani žalobkyně v této věci tuto skutečnost relevantně nepopřela; soud proto nemá důvod na uvedených závěrech cokoli měnit.

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

45. Pro posouzení případu, shodně s řízením sp. zn. 18 Af 8/2023, však žalobkyně dále poukázala na jiné mince, jejichž ceny se liší i přes shodnou hmotnost drahého kovu v nich. V žalobě konkrétně uvedla sérii *Big Five* z roku 2019 s původní prodejní cenou 1 090 Kč; aktuálně je například mince *Lion 1 Oz* prodávána za 6 490 Kč a mince *Elephant 1 Oz* za 8 990 Kč. Přes stejnou hmotnost kovu podle žalobkyně tyto mince zdražují výrazněji než samotné stříbro a zároveň se vzájemné ceny těchto uvedených mincí od sebe navzájem odlišují. Současně upozornila také na mince *Australien Schwan* ročník 2017 a 2018, jejichž cena měla již v době pořízení výrazně (několikanásobně) přesahovat hodnotu surového stříbra.
46. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (s. 15, bod 66) na tyto či jiné mince reagoval tak, že správce daně nezpochybnil, že hodnota některých stříbrných mincí může v čase růst a v praxi také reálně roste. To však nemění závěr, že stříbrné mince jsou zásadně navázány na cenu drahého kovu, z něhož jsou vyrobeny, a že převážnou část jejich hodnoty tvoří právě hodnota tohoto drahého kovu. Současně uvedl, že v souladu s předchozími vyjádřeními a názorem správního soudu má na konečnou prodejní cenu mince vliv celá řada faktorů (např. ročník ražby), ty však nehrají zásadní roli.
47. Zdejší soud si je vědom toho, že jeho osmnáctý senát, stejně jako následně NSS, odvíjely úspěch žalobkyně v řízení sp. zn. 18 Af 8/2023 od míry konkrétnosti, kterou v rámci své žalobní argumentace zvolila. Jinými slovy, právě uvedením konkrétních příkladů mincí a pohybů ve vývoji jejich cen dosáhla žalobkyně toho, že v dostatečném detailu poukázala na dosavadní paušalizující přístup správců daně (včetně žalovaného) (k tomu srov. již zmíněný bod 34 rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 201/2024).
48. Mírou podrobnosti žalobní argumentace se pak zdejší soud zabýval v bodech 37 až 40 rozsudku sp. zn. 18 Af 8/2023. Z nich je patrné, že žalobkyně svou argumentaci uplatněnou v odvolacím řízení dále rozvinula v podané žalobě, mj. poukazem na mince *Australien Schwan* ročník 2017 a 2018 a mince z kolekce *Big Five* z roku 2019. Soud přitom před posouzením přípustnosti a relevance této argumentace nejprve posoudil, zda žalobkyně v posuzovaném zdaňovacím období s uvedeným typem mincí vůbec obchodovala. Až po tomto ověření shledal příslušná tvrzení a související důkazy s ohledem na okamžik jejich uplatnění jako přípustná, neboť dospěl k závěru, že rozvíjejí argumentaci uplatněnou již v odvolacím řízení. Z uvedeného přitom jasně nevyplývá, zda (a jaké) mince žalobkyně uvedla již v rámci odvolacího řízení.
49. V nyní vedeném řízení je situace odlišná. Žalobkyně totiž v rámci své žalobní argumentace za příklady mincí uvedla, shodně s argumentací v řízení sp. zn. 18 Af 8/2023, mince *Australien Schwan* ročník 2017 a 2018 a také mince ze série *Big Five* z roku 2019. Je však skutečností, že první z těchto uvedených mincí nebyla v rozhodném zdaňovacím období žalobkyní (tedy rozdílně oproti řízení sp. zn. 18 Af 8/2023) obchodována. Stejně je tomu i u mincí *Big Five* s datem emise 2019 – žalobkyně v rozhodném zdaňovacím období sice obchodovala s mincemi typu *Big Five*, avšak pouze s mincemi se staršími daty emisí.
50. Z napadeného rozhodnutí je dále patrné, že žalobkyně svou obranu stavěla na příkladech pohybu cen konkrétních mincí již v odvolacím řízení. V něm žalovanému předložila mj. daňový doklad ze dne 20. 2. 2017 dokládající nákup dvou typů mincí o stejné hmotnosti (1 trojská unce/1 Oz), ovšem za rozdílnou cenu. Konkrétně se jednalo o mince *Silbermünze 2010 Lunar II Drache 2012*, které žalobkyně od německé společnosti pořídila za jednotkovou cenu 29 EUR za kus a o stříbrné mince *Silbermünze 2012 Lunar II Tiger 2010* za jednotkovou cenu 55,50 EUR za kus. Žalobkyně měla současně předložit přílohu, z níž vyplývalo, že

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

k datu vystavení daňového dokladu se hodnota trojské unce stříbra na burze pohybovala okolo 16,922 EUR. Cena v době pořízení v případě druhé mince tak navíc několikanásobně přesahovala tehdejší hodnotu surového stříbra. Žalobkyně v rámci totožné argumentace použila v odvolání také příklad nákupu mince *Australien Schwan* ročník 2017 a 2018, jejich nákup dokládala k datu 5. 5. 2018, tedy k datu pozdějšímu než je posuzované zdaňovací období. Soud z daňového spisu ověřil, že žalobkyně obchodovala toliko s v odvolání zmíněnými mincemi *Silbermünze 2010 Lunar II Drache 2012* a *Silbermünze 2012 Lunar II Tiger 2010*. Soud se tak musel zabývat tím, do jaké míry může žalobní argumentaci, která operuje s příklady mincí, které žalobkyně v daném zdaňovacím období neobchodovala, přisvědčit.

51. Nelze přitom nevnímat, že zdejší soud v minulosti považoval za důležité ověřit, zda byly v žalobní argumentaci užitě mince v daném období skutečně žalobkyní také obchodovány (srov. bod 38 rozsudku sp. zn. 18 Af 8/2023). NSS se pak k tomuto časovému hledisku v polemice o úspěšnosti žalobkyně výslovně nevyjádřil (srov. bod 34 rozsudku sp. zn. 2 Afs 201/2024). Za stěžejní pro úspěch aktuální žalobní argumentace však zdejší soud považuje bod 49 uvedeného rozsudku: *„Žalobkyně v daňovém řízení uplatnila ve vztahu k transakcím, u nichž užíla zvláštní režim DPH, tvrzení, že se jedná o použité předměty ve smyslu § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH, popř. o sběratelské předměty ve smyslu § 90 odst. 1 písm. a) ZDPH. Pokud orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobkyně svá tvrzení neprokázala, popř. že s ohledem na shromážděné podklady jsou tato tvrzení nesprávná, musí jej odůvodnit ve vztahu ke každé transakci (popř. souhrnně ve vztahu k jednomu typu mincí, pokud se rozhodné okolnosti neliší). Odůvodnění rozhodnutí (tj. zpráva o daňové kontrole nahrazující odůvodnění dodatečných platebních výměrů ve spojení s odůvodněním rozhodnutí o odvolání) se proto nemůže omezit pouze na ty transakce a typy mincí, ve vztahu k nimž uplatnila žalobkyně podrobnější argumentaci (v těchto případech je nicméně třeba tuto podrobnější argumentaci vypořádat).“*
52. Uvedený závěr NSS je třeba vykládat tak, že žalovaný, potažmo orgány finanční správy jako celek, jsou správnost závěru žalobkyně o jí uplatněném zvláštním režimu povinny zkoumat u každé jednotlivé transakce, resp. skupiny shodných transakcí ve vztahu k jednotlivému typu mince. Dojdou-li pak k tomu, že žalobkyně zvláštní režim uplatnila nesprávně, musí následně své odlišné stanovisko také ve vztahu ke každé z transakcí odůvodnit. Správce daně se tak nemůže spokojit pouze s odůvodněním ve vztahu k těm typům transakcí a mincí, k nimž žalobkyně uplatnila podrobnější argumentaci. Uplatní-li ji žalobkyně přitom, musí pak správce daně tuto podrobnější argumentaci vypořádat.
53. K námitkám žalovaného stran toho, že je provedení takových výpočtů zatěžující a staví ho do role „burzovního makléře“, soud s ohledem na dříve vyslovený názor NSS v této věci odkazuje na body 37 a 38 rozsudku sp. zn. 2 Afs 201/2024, kde je na totožné námitky reagováno. NSS uvedl, že „je samozřejmé, že cena mince může v závislosti na ceně surového stříbra a poptávce po konkrétním typu mince kolísat. NSS však s ohledem na výše uvedené nepovažuje za obtížné daný výpočet provést. Přidaná hodnota mince (definovaná například sběratelským zájmem) je zcela logicky určena cenou, kterou je ochoten zákazník za zboží zaplatit (režim DPH je posuzován k době, kdy je zboží obchodováno). Po stěžovateli se tedy nevyžaduje žádná odborná znalost vývoje burzovního trhu s drahými kovy, nebo aby mapoval (sběratelské) zájmy subjektů, které mince nakupují. Požaduje se po něm prostý výpočet učiněný na základě běžně dostupných či daňovým subjektem předložených informací (burzovní cena surového stříbra, cena prodané mince, případně nabídková cena). [39] Tento výpočet stěžovatel v posuzované věci neučinil ve vztahu ke všem sporným

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

mincím. Svůj závěr postavil na nepodloženém (protože paušálním) předpokladu, že hodnota stříbrné mince je plně svázána s cenou drahého kovu, která inherentně tvoří její převážnou část.“ Soud se s uvedeným vypořádáním ztotožňuje. Soud nepřisvědčil ani tomu, že byla argumentace NSS ve vztahu k článku o uplatnění různých režimů různými osobami nesprávně vyložena; taková námitka je bez znalostí konkrétních skutkových okolností každého jednotlivého uplatnění bez významu.

54. Žalovaný přitom na odvolací argumentaci žalobkyně, v níž žalobkyně upozornila na upozaděnou funkci uchování inherentní hodnoty drahého kovu, reagoval na s. 13 až 15 napadeného rozhodnutí toliko paušalizujícím závěrem, 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 kovu má vůči jiným (četným) faktorům ovlivňujícím cenu mincí výsadní postavení.
55. Soud sice níže hodnotí takové vyřízení odvolací námitky jako nedostatečné a příliš zobecňující, přesto přisvědčuje, že pouhý poukaz na potenciální rozptyl hodnoty několika mincí sám o sobě nevyvrací závěry správce daně ve vztahu ke všem stříbrným mincím. Soud si je vědom, že hodnota mincí v určité míře koreluje s inherentní hodnotou obsaženého drahého kovu, který obsahuje, ačkoli mohou současně takové mince z větší či menší části naplňovat i jiné funkce (platební, sběratelskou apod.), než je jen potřeba uchovat hodnotu drahého kovu.
56. Žalobkyně sice už v odvolacím řízení nezpochybnila závěry správce daně jako celek, uvedením několika typů mincí však upozornila na jeho paušalizující přístup. Přestože správce daně např. na s. 55 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. O tom, v jaké míře byl obecný i následný přístup žalovaného, ostatně svědčí i to, že v napadeném rozhodnutí zcela pominul fakt, že žalobkyní uvažované mince *Australien Schwan* 2017 a 2018 nebyly ve zdaňovacím období vůbec obchodovány.
57. 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). Nelze se tak ztotožnit s povšechným názorem žalovaného, že další faktory hrají při posouzení méně významnou roli. Je vždy zapotřebí v každém jednotlivém případě posoudit, který z těchto faktorů se na utváření ceny té které mince podílí dominantně. Pokud správci daně na individuální posouzení transakcí ve vztahu k jednotlivým faktorům jednoduše rezignovaly, nelze tuto skutečnost zhojit v řízení před soudem toliko zobecňujícími závěry o tom, že žalobkyně obchoduje se staršími mincemi, u nichž je možné uvažovat historickou hodnotu, pouze v zanedbatelné míře, popř. s odkazem na to, že u části obchodovaných mincí absentuje jejich nominální hodnota. Soud navíc dodává, že mu shodně se žalobkyní není jasné, na základě

jakých úvah dospěl žalovaný k závěru, že je hodnota kovu v minci nejdůležitějším faktorem (pro srovnání soud upozorňuje např. na bod 42 rozsudku sp. zn. 1 Afs 234/2023).

58. Vrátili-li se soud k samotným mincím *Silbermünze 2010 Lunar II Drache 2012* a *Silbermünze 2012 Lunar II Tiger 2010*, 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 jednak skutečnost, že cena surového stříbra ke dni jejich nákupu tvořila jen zlomek jejich nákupní ceny, stejně jako skutečnost, že tyto mince o stejné hmotnosti měly v konkrétní čas nákupu výrazně odlišnou jednotkovou cenu. Ve vztahu k mincím *Australien Schwan* měl pak žalovaný dospět k závěru, že tyto nebyly žalobkyní ve zdaňovacím období obchodovány. Namísto toho žalovaný argumentaci vypořádal obecnou frází, že cena mincí může v čase růst.
59. Jinými slovy, soud nepopírá, že část obchodovaných mincí měla převážně investiční charakter a byla úzce navázána na cenu obsaženého stříbra. Tento závěr však nelze vztáhnout paušálně na všechny mince. Soud se nemohl spokojit s pouhými obraty, že hodnota mincí je na ceně stříbra závislá „převážně“, „zpravidla“ či dokonce „primárně“. V tom spočívá odlišnost této věci od v minulosti řešených, a současně podobnost s věcí nedávnou řešenou v řízení sp. zn. 18 Af 8/2023 – žalobkyně totiž neobchodovala výhradně mince typu *Wiener Philharmoniker* ani neargumentovala obecně, nýbrž odkázala i na další konkrétní druhy mincí, u nichž obecné závěry správce daně (v kontextu judikatury NSS) nutně platit nemusí.
60. V posuzovaném případě má tak soud za prokázané, že odůvodnění napadeného rozhodnutí výše uvedené kvalitě nedostojí. Žalovaný v odvolacím řízení v plné míře rezignoval na vypořádání se s žalobkyní přednesenými příklady konkrétních mincí, orgány finanční správy jako celek pak v totožné intenzitě upustily také od individuálního zhodnocení každého jednotlivého typu transakce, resp. jejich skupiny ve vztahu k jednomu typu mince totožných transakcí. Ve světle uvedeného tak soud dospěl k závěru, že i v tomto řízení je zvolená žalobní argumentace schopna obstát. Pokud by totiž soud žalobu zamítl pouze pro skutečnost, že příklady mincí uvedené v žalobě nebyly v předmětném období obchodovány, byl by takový závěr s přihlédnutím k výše uvedenému ryze formalistický. Jinak řečeno, to, že žalobkyně v žalobní argumentaci, kteroužto rozvíjela již dostatečně konkrétní (a přílehlavou) argumentaci odvolací, nezvolila jako příklad obchodovaných mincí příhodnou minci, nelze brát k její tíži.
61. 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 *Silbermünze 2010 Lunar II Drache 2012* a *Silbermünze 2012 Lunar II Tiger 2010*, posoudit, zda skutečně platí, že i u těchto mincí převažuje funkce uchování inherentní hodnoty drahého 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).
62. Soud si je vědom, že zrušení napadeného rozhodnutí samo o sobě neznamená, že se u dotčených mincí nutně jedná o použité zboží ve smyslu § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH. Vycházel však z toho, že žalovaný i správce daně založili své závěry zejména na přítomnosti

drahého kovu v mincích, což tvořilo těžiště jejich argumentace (např. body 41 či 45 napadeného rozhodnutí).

63. Soud zaznamenal, že v průběhu kontroly byla spornou také otázka, zda s ohledem na prodej v původních obalech nejsou mince stále novým zbožím. Žalovaný v bodě 38 napadeného rozhodnutí uvedl, že znakem použitého zboží je jeho vhodnost „*k dalšímu použití*“, což implikuje opětovnou použitelnost – nemůže jít tedy o nové zboží. To ostatně koresponduje se stanoviskem GŘ k závěrům KOOV z 25. 1. 2017 (zmíněno v bodě 44), které NSS bez dalšího nezpochybnil. V něm se uvádí, že „*mince z drahých kovů nelze považovat za použité zboží, jelikož takovéto mince 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 podle § 90 ZDPH.*“ Žalovaný však tuto linii výslovně neakcentoval a ve vyjádření k žalobě uvedl, že tvrzení o původních obalech nepokládá za nezpochybnitelný princip své úvahy.
64. Soud souhlasí se žalobkyní, že samotná skutečnost uchovávání v obalu bez dalšího neurčuje povahu zboží. Je pravda, že mince v původním obalu a bez fyzického opotřebení nasvědčují závěru o „novém“ výrobku. Klíčové však je, jak byly funkčně „*zžitkovány*“ – například jako platidlo či jako předmět jiného zájmu. V této souvislosti není zcela nepřiléhavý odkaz na rozsudek SDEU ze dne 1. 4. 2004, C-320/02, *Stenholmen*, jenž odmítl restriktivní výklad pojmu použité zboží a za „*použité*“ považoval i „*nepozměněného*“ koně (při vědomí významu chovu a tréninku, tedy jeho určitého využití).
65. V každém případě, dospěje-li žalovaný k závěru, že dotčené mince nejsou použitým zbožím z jiného důvodu než pro obsah drahého kovu, musí tento závěr náležitě odůvodnit a vyložit, proč jde nadále o nové zboží. Takovou komplexní úvahu nyní nemůže jako první provést soud.
66. I pokud by nebylo možné označit dotčené mince za použité zboží, výše uvedené úvahy jsou významné pro druhou linii argumentace žalobkyně – že mince spadají do zvláštního režimu jako sběratelské předměty podle přílohy č. 4 ZDPH. Rozhodující je sazební zařazení pod příslušný kód KN. Judikatura již uzavřela, že stříbrné investiční mince nelze zařadit pod položku 9705 KN (sběratelský předmět numismatické hodnoty), nýbrž náleží pod kód 7118, který jejich povahu – mince – popisuje nejvýstižněji (bod 42 rozsudku NSS a bod 38 rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 17 Af 25/2022).
67. Ani tento závěr však nelze uplatnit bezvýjimečně. NSS v bodě 41 rozsudku 1 Afs 234/2023 připomněl ustálenou judikaturu SDEU k sazebnímu zařazení: rozhodná kritéria je přitom třeba hledat v objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží, jak vyplývají ze znění čísel KN a poznámek ke třídám či kapitolám. Nelze-li zařazení provést pouze podle těchto charakteristik, může představovat objektivní kritérium i účel použití výrobku, je-li mu inherentní; postačí zohlednit hlavní účel použití, přičemž inherentnost musí být zjištělná z objektivních znaků výrobku (usnesení ze dne 27. 2. 2020, *Gardinia Home Decor*, C-670/19, bod 37; rozsudek ze dne 18. 6. 2020, *SIA „Hydro Energo“*, C-340/19, bod 35).
68. Jinak řečeno, i zde NSS akcentoval zkoumání hlavního účelu stříbrných mincí. V případech, kde převládala funkce uchování hodnoty stříbra (investiční mince), uzavřel, že nejde o sběratelské předměty numismatické hodnoty. Jak soud výše dovodil, tento závěr však nelze přenést na všechny mince v nynější věci. Žalovaný nezkoumal, zda u všech mincí převažuje funkce uchovávání hodnoty kovu, a nehodnotil ani další vnější znaky sbírkových

předmětů zmíněné NSS – vedle hodnoty nenavázané na hodnotu kovu též nízký náklad, historickou hodnotu apod.

69. Soud dále bere na vědomí odkaz daňových orgánů na stanoviska Generálního ředitelství cel (GŘC) a některých celních úřadů k sazebnímu zařazení určitých mincí pod kódy KN 7118 či 9705 (viz bod 49 napadeného rozhodnutí). Tuto otázku otevřela sama žalobkyně s tím, že požádala o nezávazné zařazení a různá celní pracoviště zpočátku docházela k odlišným závěrům; teprve následně GŘC příslušné mince zařadilo do 7118. Soud příslušná stanoviska (16. 12. 2019, 6. 1. 2020, 17. 1. 2020) ve spise nedohledal, stejně jako stanovisko GŘC z 5. 6. 2018. Především však tato stanoviska se dle žalovaného netýkala všech mincí, nýbrž pouze některých (*Australian Kookaburra*, *The Red Dragon of Wales*, *ALIEN TM*, případně *Wiener Philharmoniker* – stanovisko z r. 2018). Z toho plyne, že závěry soudu s těmito stanovisky nejsou v rozporu.
70. S ohledem na uvedené považuje soud za nadbytečné podrobněji řešit navazující námitky žalobkyně týkající se definice drahého kovu, závěrů KOOV či neutrality DPH. Tyto otázky judikatura již obecně vypořádala a nevedou k obratu ve prospěch žalobkyně. Soud sdílí výchozí premisy a závěry žalovaného v obecné rovině a odkazuje v podrobnostech na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 234/2023; zdůrazňuje, že pro posouzení je určující funkce obchodovaného zboží a splnění podmínek zvláštního režimu podle § 90 ZDPH. Obecný odkaz na neutralitu DPH není sám o sobě důvodný; není ani závazné, jak obdobné zboží klasifikuje německý správce daně. Závěry KOOV a postoje GŘC nedokládají existenci dvou rovnocenných výkladů, mezi nimiž by si správa mohla volit – NSS přijal jediný výklad. Rozhodná je aplikace tohoto výkladu na konkrétní skutkový stav a jeho nuance, což je právě podstatou závěrů tohoto rozsudku.

Závěr a náklady řízení

71. S ohledem na výše uvedené tak soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a věc žalovanému vrátil 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.
72. 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 a dále v nákladech jeho právního zastoupení advokátkou (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyně tak má právo na náhradu nákladů za tři úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí věci a příprava zastoupení, podání žaloby a replika) podle ust. § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, a za tři režijní paušály po 300 Kč za náhradu hotových výdajů zástupkyně žalobkyně podle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy 10.200 Kč. Protože zástupkyní žalobkyně je advokátka, která je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle ZDPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Částka daně činí 2.142 Kč. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobkyni k rukám její zástupkyně i s náhradou soudního poplatku celkem 15.342 Kč.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha dne 28. ledna 2026

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.