



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **A1 logistický park s.r.o.**, se sídlem Hodkovická 109, Liberec, zastoupená JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 7. 2021, č. j. 28744/21/5300-22444-713021, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2023, č. j. 5 Af 19/2021 - 74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 21. 10. 2020, č. j. 7884043/20/2001-52522-111366, doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben roku 2017 ve výši 295 312 Kč a současně uložil žalobkyni uhradit penále 59 062 Kč. Napadeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr.

[2] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Ohledně samotného základu sporu se soud

ztotožnil s žalovaným. Žalobkyně obchodovala se stříbrnými mincemi s vyraženou nominální hodnotou (např. mince Wiener Philharmoniker s nominální hodnotou 1,5 EUR) a stříbrnými medaillemi (dále pro zjednodušení jen „mince“). Na stříbrné mince obchodované žalobkyní nebylo možné uplatnit zvláštní režim podle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (v rozhodném znění), ale bylo nutné postupovat podle § 36 odst. 1 a 9 citovaného zákona. Soud se ztotožnil s názorem správních orgánů, že primární funkcí mincí je získání drahého kovu jako takového a vlastnictví hodnoty z něj vyplývající, přestože stříbrné jsou sice způsobilé mít funkci platidla; nicméně v běžném obchodním styku bezesporu nejsou používány jako platební prostředek. Jejich hlavní funkcí tak zůstává funkce inherentní materiálům, které je tvoří; mince jsou svázány s cenou drahého kovu, ze kterého jsou vyrobeny, tudíž i samotná cena mince je korigována cenou drahého kovu (zde stříbra) na světovém trhu.

[3] Městský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že se poměr ceny kovu vůči poměru ceny mincí u jednotlivých ročníků mince dramaticky mění (na příkladu posuzovaných mincí Wiener Philharmoniker). Převážná část hodnoty mince je dána právě hodnotou obsaženého kovu a cena mince se mění zejména v závislosti na ceně kovu v něm obsaženém. Mince jsou pořízovány jako investiční stříbrné mince, jež plní zejména funkci získání drahého kovu a vlastnictví hodnoty z něj vyplývající. Žalovaným citovaný rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11. 7. 2018 ve věci C-157/17 SIA „E-LATS“ tak na danou věc dopadá, i přes odlišné skutkové okolnosti. Soud tedy dospěl k závěru, že posuzované mince nemohou být považovány za použité zboží, jelikož se jejich cena odvíjí od ceny drahého kovu, ze kterého byly vyrobeny. Nepřisvědčil ani námitce rozporuplných právních názorů přijatých Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GFŘ“) ohledně povahy dotčených mincí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z jiné právní úvahy a stanovisko Koordinačního výboru Komory daňových poradců (dále jen „KV KDP“) použil pouze podpůrně.

[4] Stříbrné mince posuzované v nyní souzené věci také dle soudu nemohou být považovány za sběratelské předměty. Dle přílohy č. 4 zákona o dani z přidané hodnoty se mezi sběratelské předměty řadí zboží s kódem kombinované nomenklatury 9705 – Sbírký a sběratelské předměty zoologického, botanického, mineralogického, anatomického, historického, archeologického, paleontologického, etnografického nebo numismatického zájmu. Stříbrné mince však dle názoru soudu jsou primárně zařazovány do kódu nomenklatury 7118 a nikoli do kódu 9705. Nelze je proto považovat za sběratelské předměty numismatického zájmu ve smyslu § 90 zákona o dani z přidané hodnoty.

[5] Městský soud neshledal důvodnou ani námitku porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty. Je na plátcích daně, aby si ověřili, že byl ze strany obchodníka z jiného členského státu použit zvláštní režim oprávněně.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[6] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)

pokračování

[7] Stěžovatelka je přesvědčena, že v posuzovaném případě byly splněny podmínky pro použití zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Nesouhlasí se závěrem městského soudu v tom, že by primární funkcí dotčených mincí bylo získání samotného drahého kovu, a nemohlo se tedy jednat o použité zboží ve smyslu odst. 1 písm. b) citovaného ustanovení. Mince jsou sice použitelné také jako platidlo (což stěžovatelka shledává jako nepravděpodobné), ale zejména jako sběratelský předmět. Stříbrné mince přirovnává ke stříbrným příborům, u nichž také není možné prokázat, zda byly někdy použity ke stolování, jako sběratelský předmět nebo byly zakoupeny pouze za účelem získání a uchování hodnoty drahého kovu.

[8] V obecné rovině stěžovatelka nerozporuje, že cenu mince výrazně ovlivňuje právě cena stříbra, nicméně nejedná se o jediný a určující determinant hodnoty prodávané mince. Skutečnost, že jsou zabaleny v ochranných obalech pouze zdůrazňuje jejich sběratelskou hodnotu, neboť tento obal je chrání před případným fyzickým poškozením. Na mince obchodované stěžovatelkou by tak mělo být nahlíženo jako na použité zboží, naplňují totiž jeho definici. S tím úzce souvisí také skutečnost, že zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje definici drahého kovu, což způsobuje právní nejistotu daňového subjektu. Za drahý kov nelze považovat každý výrobek, který v sobě příslušný kov obsahuje. To ani podle definice obsažené v zákoně č. 539/1992 Sb., trestní zákon.

[9] Úvaha, že mince nejsou drahým kovem, koresponduje rovněž s účelem, za jakým jsou konečnými zákazníky pořízovány. Jsou totiž pořízovány nikoli za účelem investice do drahého kovu jako takového, nýbrž jako investice do sběratelského potenciálu stříbrných mincí s konkrétním motivem, jenž je zpravidla součástí vydávané limitované sbírky.

[10] Závěry KV KDP z let 2016 a 2017 považuje stěžovatelka za rozporné. Vzhledem k jejich neurčitosti měl žalovaný potažmo městský soud přistoupit k aplikaci výkladu, který je pro ni příznivější.

[11] Rozsudek SDEU ve věci C-154/17 na nyní posuzovanou věc nedopadá; v případě stříbrných mincí se nejedná v žádném případě o nákup za účelem extrakce drahých kovů, poněvadž u nákupu stříbrných mincí tento účel koupě ze strany zákazníků postrádá jakýkoli ekonomický smysl. Skutkový stav a východiska odkazovaného rozsudku se naprosto odlišují od skutkového stavu u prodeje stříbrných mincí. Ty si svoji původní funkci ponechávají a nelze tedy dovozovat, že mají funkci jen inherentní drahým kovům. To by vylučovalo zásadní rozdíly v ceně mince podle ročníku (edice), ve kterém byla mince vyražena, což stěžovatelka v průběhu řízení doložila.

[12] Stěžovatelka upozorňuje mimo jiné také na praxi německých orgánů finanční správy, které stříbrné investiční mince považují za sběratelské předměty a uplatňují na ně zvláštní režim obdobný tomu, jenž je upraven v § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Jak německá, tak česká úprava jsou implementací Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“, která nedává v této otázce prostor členským státům se od jejího znění odchýlit. Je tedy nezbytné i při aplikaci tuzemské úpravy obsažené v § 90 citovaného zákona postupovat jednotně, jen tak bude dosaženo souladného výkladu

harmonizovaných pravidel daně z přidané hodnoty v Evropské unii a z ní plynoucí neutrality systému DPH při obchodování v rámci jednotného trhu.

[13] Dále stěžovatelka upozorňuje, že závěry znaleckého posudku Ing. Jiřího Boháče podporují její názor o použitelnosti zvláštního režimu na dotčené stříbrné mince. Posudek tedy dokazuje, že se jedná o zboží, na které lze aplikovat zvláštní režim dle ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, a že tyto mince nemají pouhou funkci inherentní drahému kovu, ze kterého jsou vyrobeny.

[14] Stěžovatelka měla za jednoznačně ověřené, že ze strany dodavatele byl zvláštní režim při dodávkách mincí použit v souladu s tamější legislativou, neboť sama finanční správa v Německu aplikaci zvláštního režimu na obchodování se stříbrnými mincemi stanovila. Přístup žalovaného a městského soudu tak vede k narušení neutrality daně z přidané hodnoty na jednotném evropském trhu.

[15] V poslední kasační námitce uvádí, že lze předmětné mince zařadit do kategorie 9705 a posoudit je jako sběratelské předměty. S ohledem na skutečnost, že hodnota mincí s časem roste a pravděpodobně bude vždy vyšší než jejich nominální hodnota, je zde prokazatelný numismatický záměr, a právě proto by měly být sběratelské mince zařazeny pod kódem 9705 jako sběratelské předměty.

[16] Závěrem stěžovatelka navrhla předložit otázku posouzení podstaty dotčených stříbrných mincí a uplatnění zvláštního režimu daně z přidané hodnoty jako předběžnou otázku SDEU.

[17] Žalovaný se plně ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout. Na stříbrné mince v posuzovaném případě nebylo možné uplatnit zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť se nejednalo o použité zboží ani sběratelské předměty. V podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí a argumentaci soudu. Žalovaný neshledal důvodným ani návrh na předložení předběžné otázky SDEU.

[18] Nejvyšší správní soud obdržel dne 15. 4. 2024 vyjádření žalovaného k replice stěžovatelky. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka kasačnímu soudu svoji repliku nezaslala, vyžádal si ji od žalovaného. V této replice pouze setrvala na své kasační argumentaci.

[19] Žalovaný pak ve vyjádření k replice zdůraznil, že předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU považuje za nadbytečné.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Kasační stížnost posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost **není** důvodná.

pokračování

[22] Kasační soud upozorňuje, že soud se nemusí nutně vypořádat s každou dílčí kasační námitkou (to by ani nebylo dost dobře možné). Postačí, pokud vystaví své odůvodnění na dostatečné argumentaci a právním názoru, který bude možné považovat za řádné vypořádání stěžejních námitek stěžovatelky. Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud, není „porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a navazující judikatura Nejvyššího správního soudu). Nejvyšší správní soud avizuje, že takto přistoupí k vypořádání kasační stížnosti.

[23] Podstatou nyní souzené věci je přitom 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 § 90 zákona o dani z přidané hodnoty.

[24] Podle § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění platí, že *základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе 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.*

[25] Podle § 36 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění *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.*

[26] Ustanovení § 90 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty pak stanoví, že uměleckými díly, sběratelskými předměty, starožitnostmi se rozumí *zboží uvedené v příloze č. 4. A podle § 90 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty 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.*

[27] Podle § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že *zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie.*

[28] 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.

[29] Nejvyšší správní soud pro přehlednost nejdříve stručně rekapituluje skutkový stav věci. Stěžovatelka v kontrolovaném období dovážela od německých dodavatelů zlaté a stříbrné mince a medaile, které následně prodávala. Předmětem přezkumu v nyní souzené věci jsou pouze mince a medaile ze stříbra. Mince (například stříbrná mince Wiener Philharmoniker) byly vyraženy s nominální hodnotou a je možné s nimi platit i v běžném obchodním styku. Jejich tržní hodnota, za níž je stěžovatelka nakupovala a dále prodávala, je však vyšší než jejich nominální hodnota, ale také vyšší než hodnota stříbra, ze kterého jsou mince vyrobeny. Otázkou je, zda lze na tyto mince uplatnit zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty jako na použité zboží, nebo sběratelské předměty numismatického zájmu.

[30] Žalovaný a městský soud uzavřeli, že na dané stříbrné mince nelze použít zvláštní režim upravený v § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť se nejedná o použité zboží ani sběratelské předměty. Bylo třeba tedy uplatnit základ daně dle § 36 odst. 1, resp. § 36 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty.

[31] Městský soud společně s žalovaným dospěli k závěru, že hlavní funkcí dotčených mincí je uchování jejich hodnoty spočívající v obsahu drahého kovu použitého při jejich výrobě, nikoliv jejich sběratelská hodnota. Vycházeli přitom z rozsudku SDEU ve věci C-154/17, dle kterého je při posouzení možnosti uplatnit zvláštní režim tzv. ziskové přírážky nutné posoudit také funkci, kterou daný výrobek plní.

[32] Z výše citované právní úpravy zákona o dani z přidané hodnoty plyne, že uplatnění zvláštního režimu je možné na použité zboží, které není zároveň drahým kovem nebo sběratelským předmětem. 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. Ačkoliv se ve věci řešené SDEU nejednalo přímo o posouzení sběratelských mincí, lze jeho obecné závěry o posouzení povahy zboží jako použitého aplikovat i na nyní souzenou věc.

[33] 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.“ Ostatně 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.“

[34] Při hodnocení povahy zboží vyrobeného z drahého kovu, respektive při posuzování jeho funkce, je dle kasačního soudu třeba přihlížet k tomu, že „vyloučení drahých kovů

pokračování

a drabokamů z režimu ziskové přírážky je odůvodněno skutečností, že hodnota, kterou je třeba připsat drahým kovům a drabokamům 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 drabokamy vlastní funkci, kterou je představovat finanční hodnotu získatelnou na trhu drahých kovů a drabokamů. 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“ (viz bod 28 rozsudku ve věci C-154/17).

[35] Důvodem vyjmutí drahých kovů z předmětu úpravy zvláštního režimu daně z přidané hodnoty je tedy zejména jejich inherentní hodnota, kterou nesou, aniž by měly jinou (převažující) funkci. Rozhodujícím faktorem pro určení, zda se v případě stříbrných mincí jedná o použité zboží či nikoliv, bude právě tedy jejich funkce ve vztahu k uchování hodnoty stříbra.

[36] Nejvyšší správní soud považuje za nepochybné, že jednou z funkcí posuzovaných mincí vyrobených z drahých kovů je uchování hodnoty dané právě obsahem drahého kovu. Nicméně nelze odhlížet ani od skutečnosti, že tento kov byl přepracován právě do formy mince. Tato forma pak přidává samotnému 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.

[37] S ohledem na výše uvedené závěry rozsudku ve věci C-154/17 bude rozhodné posouzení jejich převažující (hlavní) funkce. Městský soud i žalovaný se ve svých rozhodnutích podrobně zabývali cenou mince Wiener Philharmoniker. Soud v bodech 44 a 45 napadeného rozsudku rozebral cenu této konkrétní mince a dospěl k závěru, že cena kovu obsaženého v minci odpovídá 86 % ceny stříbrné mince bez DPH. Stěžovatelka tyto závěry nijak věcně nerozporuje, pouze obecně uvádí, že se jedná o sběratelské předměty, jejichž cena je vyšší než pouze hodnota kovu v nich obsaženého. Nejvyšší správní soud nemá proto důvod přezkoumávat závěry městského soudu ohledně hodnoty mincí ve vztahu k drahému kovu v nich obsaženém, proto v podrobnostech odkazuje na citované body napadeného rozsudku.

[38] Jakkoliv Nejvyšší správní soud připouští, že mince v nyní posuzovaném případě mají i jinou funkci než pouze uchování hodnoty kovu, ze kterého jsou vyrobeny, nemohl přisvědčit stěžovateli, že by na ně nedopadala výjimka (z výjimky) pro drahé kovy stanovená v § 90 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Jak plyne z výše uvedeného, výjimka pro drahé kovy byla zavedena zejména z důvodu jejich vlastní inherentní hodnoty, která jim může být připsána. V nyní souzeném případě je však jasné vidět, že převážnou část hodnoty mincí tvoří právě hodnota samotného drahého kovu, ze kterého jsou vyrobeny.

[39] Dle přesvědčení kasačního soudu je právě tato skutečnost rozhodující pro posouzení otázky, zda na dotčené mince lze uplatnit zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Při posuzování otázky, zda mají mince i jinou funkci než uchování hodnoty

drahého kovu, je nutné přihlédnout také k ceně drahého kovu a samotné mince, tedy k „přidané sběratelské hodnotě“ nad hodnotu drahého kovu. V případě nyní posuzovaných mincí je však zcela zřejmé (a stěžovatelka to nijak nerozporuje), že převážnou část (více jak 80 %) celkové ceny mincí tvoří právě hodnota drahého kovu, ze kterého jsou vyrobeny. Nelze tedy hovořit o tom, že měly v době zdanitelného plnění jinou převažující funkci než uchování hodnoty stříbra, ze kterého jsou vyrobeny. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že rozhodujícím faktorem pro posouzení, zda se v případě mincí jedná o použité zboží (či sběratelský předmět, jak bude vysvětleno níže), nebo o drahý kov, na který dopadá výjimka stanovená v § 90 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, je rozhodující jejich převažující funkce, která se odvíjí od hodnoty, za kterou jsou mince obchodovány.

[40] V návaznosti na to je třeba se zabývat otázkou, zda je na posuzované stříbrné mince možné uplatnit zvláštní režim podle § 90 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Aby bylo možné uplatnit zvláštní režim podle citovaného ustanovení, musí se jednat o sběratelský předmět dle přílohy č. 4 zákona. Rozhodujícím je v tomto případě zařazení pod příslušný kód kombinované nomenklatury. Dle orgánů daňové správy a městského soudu nelze posuzované mince obchodované stěžovatelkou zatřídit pod kód KN 9705 jako sběratelské předměty numismatického zájmu.

[41] Žalovaný a městský soud při zařazení daného výrobku do kódu nomenklatury vycházeli ze Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, která mimo jiné uvádí, že číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis, má přednost před čísly s obecnějším popisem. Nejvyšší správní soud pak připomíná, že podle ustálené judikatury platí, že za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol je třeba hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení obecně v objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám uvedené nomenklatury (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. 3. 2016, Customs Support Holland, C-144/15, body 26 a 27; ze dne 16. 5. 2019, Estron, C-138/18, body 50 a 51, jakož i ze dne 5. 9. 2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, bod 26). Z judikatury SDEU 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, přičemž stačí zohlednit hlavní účel použití uvedeného výrobku a inherentnost musí být možné posoudit na základě objektivních charakteristik a vlastností výrobku (usnesení ze dne 27. 2. 2020, Gardinia Home Decor, C-670/19, bod 37 nebo rozsudek ze dne 18. 6. 2020, SIA „Hydro Energo“, C-340/19, bod 35).

[42] S přihlédnutím k výše citovaným závěrům rozhodnutí SDEU a funkci posuzovaných investičních stříbrných mincí musí kasační soud konstatovat, že posuzované mince nelze zatřídit do kombinované nomenklatury pod kód 9705 jako sběratelský předmět numismatické hodnoty. Jak plyne z již výše uvedených závěrů, převažující funkcí posuzovaných mincí je uchování hodnoty drahého kovu, nikoliv jejich sběratelská hodnota. Jak ostatně uvedl také žalovaný a městský soud, tyto mince postrádají charakteristické vnější znaky sbírkových předmětů (hodnota nenavázaná na hodnotu kovu ze kterého je vyrobena, nízký počet vyražených kusů, historická hodnota).

[43] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že na posuzované mince dopadá výjimka (z výjimky) pro drahé kovy ze zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Ačkoliv soud připouští, že cenu (a tedy i hodnotu a funkci) mincí může dotvářet také jejich sběratelská hodnota, v nyní souzeném případě se v ní projeví naprosto minimálně. Hodnota těchto mincí je tak tvořena převážně hodnotou stříbra, ze kterého jsou vyrobeny. Nelze je proto považovat za použité zboží ani za sběratelský předmět ve smyslu § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani stěžovatelkou odkazovaný znalecký posudek Ing. Boháče. Nejvyšší správní soud v obecné rovině nerozporuje to, že dotčené mince mohou mít pro určité osoby i sběratelskou hodnotu. Nicméně z hlediska uplatnění zvláštního režimu podle § 90 citovaného zákona je rozhodující právě jejich převažující funkce (hodnota) v době, kdy jsou obchodovány.

[44] Stěžovatelka v další kasační námitce sice nerozporuje, že stříbro je drahým kovem, ale pokud městský soud vycházel z definice drahého kovu dle zákona č. 539/1992 Sb., trestní zákon, měl posuzované mince hodnotit jako výrobek z drahého kovu. Tato argumentace je však nepřipadná. Městský soud pouze z trestního zákona dovodil, že stříbro je v českém právním řádu považováno za drahý kov, což shledal jako souladné s citovanou judikaturou SDEU, uvedenou v napadeném rozsudku. Samotné posouzení toho, zda se jedná o výrobek z drahého kovu, nebo drahý kov samotný dle trestního zákona, není v dané věci rozhodující, neboť je důležité posouzení funkce obchodovaného zboží a to, zda splňuje požadavky na uplatnění zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Tuto kasační námitku tak shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou.

[45] Také námitku rozporných závěrů KV KDP neshledal kasační soud důvodnou. Jak ostatně uvedl již městský soud, příspěvkem ze dne 25. 1. 2017 GFŘ překonalo svůj dosavadní výklad povahy stříbrných mincí pro účely posouzení možnosti uplatnění zvláštního režimu podle zákona o dani z přidané hodnoty. Neexistovaly tedy vedle sebe dvě rovnocenné možnosti, mezi kterými by mohly orgány daňové správy volit.

[46] K námitce porušení daňové neutrality v systému daně z přidané hodnoty předně Nejvyšší správní soud uvádí, že společný systém daně z přidané hodnoty má zajistit neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností. Stěžovatelka velmi obecně namítá, že porušení neutrality daně spočívá v uplatnění jiného režimu u dodavatele v Německu a režimu uplatněného českými daňovými orgány. Kasační soud upozorňuje, že pro českého správce daně nemůže být závazné, jak posuzuje dané zboží správce daně v Německu. Ověření uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty u dodavatele stěžovatelky je pouze jedním z kritérií pro jeho případné uplatnění a současně ji chrání pro případ podezření z účasti na podvodu na DPH (viz rozsudek SDEU ze dne 15. 5. 2017, „Litdana“ UAB, C-624/15). Daňová neutralita v systému daně z přidané hodnoty je nejčastěji uplatňována v souvislosti s odpočty této daně. Stěžovatelka v kasační stížnosti velmi obecně uvádí, že nákupem ve zvláštním režimu od dodavatele jí zaniká nárok na odpočet již uplatněné daně. Nijak však nespecifikuje, proč by neměla na odpočet mít nárok. Obecně k této námitce kasační soud uvádí, že zákon o dani z přidané hodnoty vylučuje uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u zboží dodávaného

ve zvláštním režimu. Jelikož se v posuzovaném případě tento zvláštní režim neužije, není soudu z kasační stížnosti zřejmé, z jakého důvodu by měla být porušena neutralita daně a stěžovatelce by neměl vzniknout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Ostatně z citovaného rozsudku ve věci C-624/15 implicitně plyne, že je možné uplatnit zvláštní režim daně z přidané hodnoty i v případě, kdy nebyl uplatněn plátcem v zemi původu zboží, aniž by došlo k narušení neutrality daně. *A contrario* nemůže dojít k narušení neutrality daně, pokud je tento postup uplatněn v opačném postavení.

[47] Závěrem pak stěžovatelka navrhla Nejvyššímu správnímu soudu předložení předběžných otázek týkajících se posouzení dotčených mincí Soudnímu dvoru EU. Soud však neshledal nutné tyto otázky předložit. Jak plyne z výše uvedeného, SDEU se ve své judikatuře již výkladu pojmu drahých kovů pro účely použití zvláštního režimu daně z přidané hodnoty věnoval. Kasační soud pak vyšel zcela z jeho závěrů. Také z hlediska posouzení zachování principu neutrality vycházel soud z judikatury SDEU, ani v této věci tedy neshledal Nejvyšší správní soud potřebu podávat předběžnou otázku.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[49] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 20. května 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu